

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

DEPARTAMENTO DE DIREITO

RENATO BUDAG BECKER

**REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE, EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A
TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE ROBERT ALEXY**

Florianópolis

2015

RENATO BUDAG BECKER

**REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE, EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A
TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE ROBERT ALEXY**

**Monografia submetida à Universidade
Federal de Santa Catarina para obtenção do
título de bacharel em Direito.**

**Orientador: Professor Doutor Ubaldo Cesar
Balthazar**

Florianópolis

2015




UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

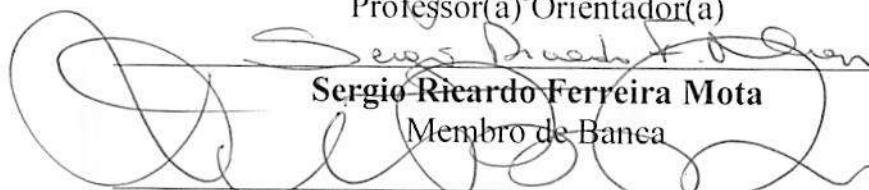
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado "**Regra da não-cumulatividade, exonerações tributárias e a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy**", elaborado pelo(a) acadêmico(a) **Renato Budag Becker**, defendido em **08/07/2015** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

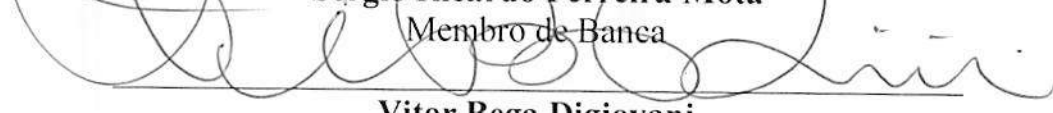
Florianópolis, 8 de Julho de 2015



Ubaldo César Balthazar
Professor(a) Orientador(a)



Sergio Ricardo Ferreira Mota
Membro de Banca



Vitor Bega Digiovani
Membro de Banca

Dedico este trabalho à memória de Renate Budag Becker, que deixou enorme saudade e a qual, com a conclusão desta etapa, estaria profundamente orgulhosa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço àqueles que de alguma forma contribuíram para este trabalho, o qual exigiu grande paciência dos que convivem com este que aqui agradece. O apoio das diversas pessoas que compõe o meu dia a dia foi de fundamental importância para a conclusão desta obra.

Gostaria de agradecer a meu pai, Miguel Correa Becker, pelos esforços que garantiram que eu pudesse aproveitar as melhores oportunidades que me surgiram, sempre me apoiando nas minhas decisões e respeitando a minha liberdade de escolha.

Agradeço a Silvana Budag Becker Bubniak, Liliana Budag Becker, Mariana Budag Becker e Miguel Budag Becker, irmãos queridos, os quais nunca perderam a fraternidade e sempre estiveram à disposição para qualquer dificuldade.

Agradeço a Maria Eduarda Gonçalves Sousa, amada namorada, que mais diretamente suportou os efeitos da confecção desta obra e sempre esteve presente compartilhando esse momento decisivo de minha graduação.

Devo agradecimentos, ainda, ao mestre Professor Doutor Ubaldo Cesar Balthazar, o qual prestou grande atenção à produção desta monografia e sem a qual não teria alcançado a qualidade desta monografia e também pelas sábias e valiosas lições, que em aula, fizeram me despertar para o tema aqui analisado.

Finalmente, agradeço a todos os colegas e amigos, com os quais tive o prazer de repartir esse momento ímpar.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): **Renato Budag Becker**

RG:

CPF:

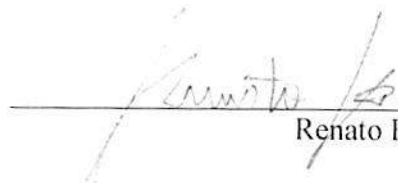
Matrícula: **10200071**

Título do TCC: **Regra da não-cumulatividade, exonerações tributárias e a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy**

Orientador(a): **Ubaldo Cesar Balthazar**

Eu, **Renato Budag Becker**, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 8 de Julho de 2015



Renato Budag Becker

RESUMO

A presente monografia trata-se de uma pesquisa junto a doutrina e jurisprudências nacionais e estrangeiras quanto ao tema do conflito entre não-cumulatividade e normas de exoneração tributária analisado sob a ótica da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. O exame perpetrado tem a finalidade de demonstrar como o conflito em análise pode ser tratado quando submetido a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Inicialmente explanou-se sobre a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Analisados os detalhes dessa teoria, partiu-se para a classificação dos objetos do conflito em regras. De acordo com a teoria de Robert Alexy, o conflito entre regras deve ser resolvido das seguintes formas: declarando a invalidade de uma delas ou excepcionando uma delas. Então, discorreu-se sobre a regra da não-cumulatividade, sua origem histórica, seu conceito e suas características mais relevantes. Em terceiro lugar, esmiuçou-se as exonerações tributárias que geram conflito com a não-cumulatividade, de forma a caracterizá-las uma a uma. Em seguida, avaliou-se o conflito destes escrutinando-se as características interessantes à questão e estudando a interferência das exonerações na sistemática da não-cumulatividade e, igualmente, a influência dessa naquelas. A pesquisa levantou entendimentos que apreciam mais profunda e acertadamente a questão, como a supremacia da não-cumulatividade, que é constitucional, sobre a maior parte das exonerações, que são de natureza infraconstitucional. A mais relevante conclusão trata-se do emprego da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy ao problema. Essa teoria apresenta uma divisão da norma em duas espécies: regras e princípios. A pesquisa alcançou a conclusão de que das normas aqui conflitantes, deve a não-cumulatividade do IPI prevalecer sobre aquelas de caráter infraconstitucional e ser excepcionada pela imunidade, que é norma de ordem constitucional. Para tanto, utilizou-se a metodologia indutiva e dedutiva.

Palavras chave: Direito tributário. Não-cumulatividade. Não-incidência e isenção. Imunidades. Direitos Fundamentais. Conflito entre regras.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE ROBERT ALEXY	9
1.1 CONCEITO DE NORMA	9
1.2 NORMA DE DIREITO FUNDAMENTAL	10
1.3 ESTRUTURA DAS NORMAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	15
1.4 RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS E COLISÕES DE NORMAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS	18
1.5 A REGRA DA PROPORCIONALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO	21
2 ORIGEM HISTÓRICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE	26
3 A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI	24
3.1 DIREITO AO CRÉDITO	31
3.2 DIFERENÇA ENTRE A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS	34
3.3 NÃO CUMULATIVIDADE, PRINCÍPIO OU REGRA?	35
4 AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	40
4.1 A SELETIVIDADE DO IPI	40
4.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	43
4.3 ISENÇÕES	47
4.4 A NÃO INCIDÊNCIA	50
4.5 ALÍQUOTA ZERO	53
5 A NÃO-CUMULATIVIDADE E AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	57
5.1 DIREITO AO CRÉDITO DO ADQUIRENTE EM OPERAÇÕES IMUNES, ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU SUBMETIDAS À ALÍQUOTA ZERO	57
5.2 EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO LIMITE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI	62
5.3 DIREITO DE MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS QUANDO HÁ SAÍDA DE PRODUTOS EXONERADOS TRIBUTARIAMENTE	64
5.4 NÃO-CUMULATIVIDADE, EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A TEORIA DA NORMA DE ROBERT ALEXY	69
CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS	76

INTRODUÇÃO

Esta monografia está voltada para um dos grandes temas do direito tributário discutidos atualmente, o conflito entre a não-cumulatividade e as desonerações tributárias no que diz respeito à técnica de compensação do imposto cobrado nas operações anteriores e aquele incidente na saída dos produtos acabados do estabelecimento industrial.

Neste trabalho abordar-se-á esse tema no tocante ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o qual apresenta importantes diferenças do seu parente mais próximo, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS).

Procurou-se por meio de uma metodologia baseada na indução e dedução, com o apoio em nomes de grande relevância da doutrina brasileira e estrangeira e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, expor o máximo sobre os institutos envolvidos de forma a dar a base mais adequada possível para que então se parta para a análise do problema proposto, mesmo diante das limitações de um trabalho monográfico, que não permitem uma maior profundidade de tratamento da matéria.

A não-cumulatividade, regra fundante do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) francês, é uma ferramenta importantíssima para a atividade econômica contemporânea. Como será visto, quando se falar da história deste instituto, a não-cumulatividade é fruto de uma incessante busca por uma técnica de tributação que permitisse um desenvolvimento econômico com o mínimo de interferência estatal possível.

Os impostos cumulativos padeciam de diversos problemas, o que tornava a atividade tributante do Estado penosa demais para o contribuinte e instigava a fraude tributária, pois esses tributos não só resultavam em altas cargas tributárias, mas também eram de difícil fiscalização, por conta de sua vasta variedade de contribuintes e objetos tributados.

A resposta a esses problemas foi a não-cumulatividade, a qual repartiu de forma mais equânime a carga tributária entre os diversos agentes da cadeia de produção dos bens de consumo. Também trouxe uma melhor resposta por parte dos contribuintes, pois diminuiu a possibilidade de fraudes contra o fisco, isso por conta de características do sistema de compensação de tributos típico da não-cumulatividade.

Com o desenvolvimento desta, algumas questões surgiram, tal como a relação da não-cumulatividade com as desonerações tributárias. O problema enfrentado com as exonerações e a não-cumulatividade é de grande importância, pois põe em risco a efetividade

dessa técnica que não permite que o IPI se torne cumulativo e venha a apresentar todos os problemas que outrora foram combatidos.

A questão trata de que para o sistema de compensação adotado pela Constituição brasileira funcione, ele depende de uma incidência sucessiva do imposto em toda a cadeia de produção. As exonerações tributárias fazem com que determinada etapa dessa cadeia não seja onerada por algum tributo.

Com esse problema posto, analisar-se-á os seus matizes, que são discutidos pela doutrina tributarista brasileira e que, inclusive, já foram várias vezes objeto de exame do STF, esforços esses que começam pelo estudo da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, que serve de teoria de base para esta monografia.

Essa teoria é valiosa para este estudo por conta da sua riqueza quando se fala em análise da norma jurídica. Robert Alexy contribui ainda com um profundo exame das colisões e conflitos entre normas, as quais são de fundamental importância para a abordagem aqui feita do conflito entre não-cumulatividade e as exonerações tributárias.

Assim, a primeira seção do trabalho é introduzida a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Na segunda, apresenta-se um breve estudo da evolução histórica da não-cumulatividade. Na terceira, discorre-se sobre os principais aspectos deste instituto do direito tributário. Na quarta, trabalha-se as exonerações tributárias mais pertinentes à efetividade da não-cumulatividade. Na quinta, o problema advindo do encontro desses com aquela é estudado de uma variedade de perspectivas, para que seja estudada à luz da teoria de Robert Alexy.

1 TEORIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE ROBERT ALEXY

A questão aqui analisada é de grande importância para o estudo do direito tributário brasileiro e encontra, na teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, uma relevante contribuição, pois essa desenvolveu-se por meio de uma profunda análise da norma jurídica.

Robert Alexy, com seu estudo sobre as normas de direito fundamental na Constituição alemã, traz luz ao ponto central do tema desenvolvido neste trabalho, o choque entre normas.

Dessa forma, inicia-se o estudo da teoria de Robert Alexy, passando pelos pontos principais relacionados ao enfrentamento entre as normas de exoneração tributária e a norma da não-cumulatividade, com base em seu livro “A teoria dos direitos fundamentais”, que foi traduzido do alemão para o português por Virgílio Afonso da Silva, o qual também contribui para o desenvolvimento desse capítulo com alguns artigos.

1.1 CONCEITO DE NORMA

Robert Alexy adentra sua teoria dos direitos fundamentais explanando sobre a definição de norma jurídica. Essa tarefa mostra-se uma das mais discutidas de toda a teoria do direito.

Para o mestre alemão, para atingir tal definição é necessário partir da diferenciação entre norma e enunciado normativo. Para tanto, Alexy utiliza-se de exemplos retirados da própria Constituição alemã. O enunciado normativo aqui seria representado pelo seguinte texto “nenhum alemão pode ser extraditado”. A norma, assim, seria aquilo que se pode depreender desse enunciado.¹

O enunciado utilizado no exemplo significa que é proibido extraditar alemães. Alexy observa ainda que seria possível formular diversos enunciados para estabelecer uma mesma norma. Dessa forma, enunciados como “alemães não serão extraditados” ou “não é

¹ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 53-54.

permitida a extradição de alemães” exprimem a mesma norma que o texto da Constituição alemã.²

O enunciado normativo, consoante Alexy, em uma de suas formas pode ser expresso usando expressões deônticas, tais como “proibido”. Mesmo os enunciados que exprimem uma norma, mas não contém tais expressões, ou que se tratam de enunciados de caráter imperativo, podem ser transformados em enunciados deônticos.³

Sobre essa relação dos enunciados normativos e enunciados deônticos, Alexy assevera:

Toda norma pode ser expressa por um enunciado normativo. Como já foi demonstrado, é possível expressar uma norma de diversas maneiras. Dentre essas diversas formas, é conveniente que uma dela seja distinguida. Essa forma ocorre, por exemplo, quando a norma segundo a qual é proibido extraditar um alemão é expressa por enunciados como (1) “nenhum alemão pode ser extraditado”, (1’) “é proibido extraditar alemães” ou (1’’) “alemães não podem ser extraditados”. Enunciados como este são caracterizados pelo uso de *expressões deônticas* como “permitido”, “proibido” e “devem”. Por essa razão devem eles ser chamados de “enunciados deônticos”

Uma outra expressão deôntica é a expressão “tem direito a (...)”. Locuções como “tem direito a (...)” expressam modalidade deônticas complexas, como será visto mais adiante. É por isso que enunciados normativos, como “todos os alemães têm direito de formar associações e sociedades” 9art. 9º, § 1, da Constituições alemã), são também enunciados deônticos. Por outro lado, não são enunciados deônticos nem enunciados imperativos, como “jamais um alemão será extraditado!”, nem os enunciados indicativos sem expressões deônticas, como “alemães não serão extraditados” (1’’’). Sempre que esses enunciados expressarem normas, será possível transformá-los em um enunciado deôntico que expresse a mesma norma. Nem todo enunciado normativo é um enunciado deôntico, mas todo enunciado normativo pode ser transformado em um enunciado deôntico.⁴

Dessarte, o conceito de norma mais apropriado para a teoria dos direitos fundamentais é o conceito semântico de norma, ou seja, aquele que tem a norma como o significado do enunciado normativo, que por sua vez trata-se do texto positivado.

1.2 NORMA DE DIREITO FUNDAMENTAL

Ao adentrar no assunto das normas de direito fundamental, Alexy faz a seguinte pergunta “o que faz com que um enunciado da Constituição alemã seja uma disposição de

² ALEXY, 2008. p. 54.

³ ALEXY, 2008. p. 56-57.

⁴ ALEXY, 2008. p. 54.

direito fundamental?”. E, em seguida oferece a resposta “A resposta a essa pergunta pode basear-se em aspectos materiais, estruturais e/ou formais”.⁵

A análise se estende para prestigiar o aspecto formal como base para o conceito de norma de direito fundamental. A norma de direito fundamental deve ser caracterizada pela sua posituação (critério formal), ou seja, é norma de direito fundamental o significado (conceito semântico de norma) das disposições que se encontram na parte da Constituição dedicada especialmente aos direitos fundamentais.

Para esclarecer esse raciocínio, Alexy assevera:

Mais conveniente que basear o conceito de norma de direito fundamental em critérios substanciais e/ou estruturais é vinculá-lo a um critério *formal*, relativo à forma de sua posituação. Segundo esse critério, são disposições de direito fundamentais, em primeiro lugar, todas as disposições de direitos fundamentais do capítulo da Constituição alemã intitulado “Os Direitos Fundamentais” (arts. 1º a 19), independentemente daquilo que por meio delas seja estabelecido. Todavia, o que é abrangido por esse critério é ainda muito estreito. Não há dúvidas de que há uma série de outras disposições da Constituição alemã que expressam normas de direitos fundamentais, como, por exemplo, a do art. 103, § 1º, que garante a todos o direito de serem ouvidos pelo Judiciário. Para a identificação dessas disposições, chamadas de forma precisa por Friedrich Klein de “disposições periféricas associadas”, há o critério formal do catálogo de direitos, esses, que segundo esse artigo, autorizam o recurso à reclamação constitucional.⁶

Alexy considera que o critério forma é o mais adequado para a definição de quais são as normas de direitos fundamentais, argumentando que os critérios materiais e estruturais não seriam suficientes para caracterizar todos os direitos que se entendem como fundamentais.

Um conceito puramente estrutural, o qual vincula o conceito de norma de direito fundamental somente com as disposições de direitos subjetivos, padeceria de uma carência fatal. Conforme Alexy:

Isso teria uma vantagem: somente as normas que garantissem direitos subjetivos seriam, tal como o próprio nome sugere, consideradas como “normas de direito fundamentais”. Mas haveria também um inconveniente já que aquelas normas que se encontram em uma estreita conexão sistemática e textual com normas que garantem direitos subjetivos não poderiam mais ser abarcadas pelo conceito que melhor expressa essa conexão. Isso e o fato de que uma ampla utilização de expressões como “norma de direito fundamental” ou “disposição de direito fundamental” está sedimentada na tradição da dogmática do direito constitucional justificam uma rejeição desse critério estrutural.⁷

⁵ ALEXY, 2008. p. 53-54.

⁶ ALEXY, 2008. p. 53-54.

⁷ ALEXY, 2008. p. 67-68.

Também o critério material, tratado como substancial por Alexy, fora descartado por não se apresentar adequado para a conceituação de norma de direito fundamental. O doutrinador alemão afasta o critério material a partir da análise da teoria de Carl Schmitt e do apontamento do empecilho gerado pela vinculação da definição de direitos fundamentais com uma determinada concepção de Estado de Direito. Dessa maneira leciona Robert Alexy:

Uma definição do conceito de direito fundamental como essa, orientada por teses substanciais e estruturais, tem inconvenientes. Ela vincula de antemão o conceito de direito fundamental a uma determinada concepção de Estado, e não há consenso para se afirmar que essa determinada concepção é a concepção da Constituição alemã. Um direito como o direito à garantia de um mínimo existencial não poderia ser classificado como “direito fundamental”, ainda que pudesse ser fundamentado com base em normas do catálogo de direitos fundamentais, visto que não tem a estrutura de um direito de liberdade de Estado de Direito liberal. É aconselhável, por isso, e ao contrário do que faz Schmitt, não limitar de antemão o conceito de direito fundamental e, com isso, o conceito de normas de direito fundamental.⁸

Mesmo com o estabelecimento de um critério formal, é perceptível que muitas disposições que possuem uma estreita relação com normas de direitos fundamentais ainda não são albergadas por uma definição puramente baseada no critério formal.

Com este problema como ponto de partida, Robert Alexy aprofunda a sua teoria da norma de direito fundamental para estabelecer a categoria das normas de direito fundamental atribuídas. Prescrevendo que são normas de direito fundamental atribuídas aquelas que “para tal atribuição a uma norma diretamente estabelecida pelo texto constitucional, for possível uma *correta fundamentação referida a direitos fundamentais*”.⁹

Para chegar a essa definição, o autor da “Teoria dos direitos fundamentais” baseia-se em uma norma de direito fundamental tomada por indeterminações semânticas e estruturais. A indeterminação semântica de alguns de seus termos leva à necessidade do estabelecimento de regras semânticas, as quais no exemplo são criadas por meio de decisões do Tribunal Constitucional Federal alemão. A indeterminação estrutural encontraria razão na incapacidade de se identificar se a norma de direito constitucional positivada exige uma ação ou abstenção do Estado para a sua concretização e “se a existência ou a realização dessa situação pressupõe ou não a existência de direitos subjetivos”¹⁰. A solução novamente para suprir tal

⁸ ALEXY, 2008. p. 67.

⁹ ALEXY, 2008. p. 74.

¹⁰ ALEXY, 2008. p. 74.

indeterminação é a norma de interpretação criada com a atividade do Tribunal Constitucional alemão.¹¹

Robert Alexy chama essa relação entre as normas, que acabam com a indeterminação do texto constitucional, e os próprios enunciados de direitos fundamentais de “relação de refinamento”. Também é ressaltada outra relação relevante que essas normas apresentam com o texto constitucional. O enunciado de direito fundamental positivado na Constituição é o fundamento para essas normas, o que se chama de “relação de fundamentação”.¹²

A lição sobre essas duas relações, segundo o autor:

Para decidir um caso como o da lei provisória sobre o ensino superior integrado na Baixa Saxônia é preciso eliminar a indeterminação que essa norma apresenta no que diz respeito a sua estrutura. Nesse caso, é preciso recorrer a normas como as normas (5) e (6) [normas estabelecidas pelo Tribunal Constitucional alemão com base no texto constitucional]. Isso demonstra que tais normas guardam mais que uma relação causal com o texto constitucional. Elas são necessárias quando a norma expressa pelo texto constitucional tem que ser aplicada a casos concretos. Se normas desse tipo não fossem aceitas, não ficaria claro o que é obrigado, proibido ou permitido de acordo com o texto constitucional (isto é, de acordo com a norma por ele diretamente expressa). Esse tipo de relação entre as normas mencionadas e o texto constitucional deve ser denominado “*relação de refinamento*”. Além dessa, há uma segunda relação especial com o texto constitucional, isto é, com a norma por ele diretamente expressa. Na medida que o Tribunal Constitucional Federal aceita as normas anteriormente mencionadas, ele pressupõe que elas devem ser aceitas *porque* a Constituição contém o art. 5º, § 3º, 1 [enunciado constitucional que padecia de indeterminação, a qual referem-se as normas estabelecidas pelo Tribunal Constitucional alemão aqui mencionadas]. Trata-se, portanto, de uma *relação de fundamentação* entre a norma a ser refinada e a norma que refina. Essas duas relações justificam considerar como normas de direitos fundamentais não somente normas que são expressas diretamente pelo texto constitucional, mas também normas do tipo acima mencionado [normas do tipo atribuídas].¹³

Conclui o autor que essa definição de normas de direito fundamental atribuídas pode ainda ser utilizada de forma geral para a atribuição de caráter fundamental a uma norma. Em sua obra Robert Alexy ensina:

A definição de conceito de norma de direito fundamental baseada no conceito de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais dizia respeito, até aqui, somente a normas de direitos fundamentais atribuídas. Mas ela pode ser estendida também às normas de direitos fundamentais diretamente estabelecidas e pode, nesse sentido, ser generalizada. Uma tal definição sustenta que norma de direitos fundamentais são todas as normas para as quais existe possibilidade de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais. Para as normas diretamente estabelecidas normalmente é suficiente uma referência ao texto constitucional. Uma

¹¹ ALEXY, 2008. p. 71.

¹² ALEXY, 2008. p. 72.

¹³ ALEXY, 2008. p. 72.

fundamentação mais profunda, que demonstre por que aquilo que a Constituição diz é válido, normalmente tem, para a práxis da fundamentação referida a direitos fundamentais, um interesse apenas teórico. Isso demonstra que a generalização da definição baseada em uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais estabelecidos direta e indiretamente. No caso de uma norma diretamente estabelecida, uma fundamentação correta é sempre diferente da fundamentação no caso de uma norma indiretamente estabelecida.¹⁴

Portanto, pode-se chegar a uma definição das normas de direito fundamental. Normas de direito fundamental são aquelas advindas diretamente do texto da Constituição e aquelas que apresentam uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais.

Ainda para que se possa verificar uma definição precisa de norma de direito fundamental atribuída é preciso que esta seja válida, pois do contrário abre-se um leque muito amplo de normas que poderiam ser consideradas de direitos fundamentais com simples verificação de uma fundamentação atribuída a normas de direito fundamental. Como anteriormente mencionado, essa fundamentação precisa ser correta, o que confere validade à norma atribuída, de acordo com Robert Alexy.¹⁵

Assim, comenta o autor:

Contudo, ao qualificar as normas atribuídas como normas de direito fundamental abre-se a porta para uma série de problemas. Às normas que são estabelecidas diretamente pelas disposições de direitos fundamentais são atribuídas normas as mais diversas. [...] devem ser consideradas como asserções sobre normas de direitos fundamentais todas as asserções sobre normas que forem levantadas nessa discussão? [...]

Essa dificuldade só é superável se houver um critério que permita, dentro da classe potencialmente ilimitada de candidatos à atribuição, diferenciar entre aqueles que são normas de direitos fundamentais e aqueles que não são. [...]

Uma atribuição correta ocorre quando a norma atribuída pode ser classificada como válida. Para classificar as normas diretamente estabelecidas pelo texto constitucional basta a referência à sua positivação. No caso das normas atribuídas isso é, por definição, excluído. Logo, sua identificação por meio do critério jurídico de validade não é possível. O mesmo vale para os critérios sociológico e ético. Que uma norma seja válida social e eticamente não significa que ela possa ser corretamente atribuída a uma norma de direito fundamental diretamente estabelecida. Portanto, nenhum dos três critérios de validade é adequado para identificar normas de direito fundamental atribuídas. Mas todos eles são levados em consideração no âmbito do seguinte critério: uma norma atribuída é válida, e é uma norma de direito fundamental, se, para tal atribuição e uma norma diretamente estabelecida pelo texto constitucional, for possível uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais. É possível perceber que os três critérios são levados em consideração quando se atenta ao papel que desempenham o texto das disposições de direitos fundamentais, os precedentes

¹⁴ ALEXY, 2008. p. 75-76.

¹⁵ ALEXY, 2008. p. 74.

do Tribunal Constitucional Federal e os argumentos práticos gerais na fundamentação referida a direitos fundamentais.¹⁶

Com isso posto, tem-se a definição de normas de direito fundamental, tal como trabalhada pela teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, e parte-se agora para a análise da estrutura das normas de direito fundamental, de acordo com a teoria aqui estudada.

1.3 ESTRUTURA DAS NORMAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Para o estudo em processo é necessário que seja analisado não só o conceito de normas de direitos fundamentais, como também a estrutura destas. Esse tema será retomado mais à frente, quando se tratar da norma da não-cumulatividade, diferenciando a visão dessa teoria e aquela sustentada pela maior parte da doutrina brasileira.

Estruturalmente as normas de direitos fundamentais podem ser divididas em duas classes: regras e princípios.

Para Robert Alexy, princípios são mandamentos de otimização, os quais devem ser cumpridos na medida do possível. Essa é uma das ideias centrais de sua teoria dos direitos fundamentais.

De acordo com Robert Alexy:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de uma satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O âmbito das possibilidades jurídicas é determinado pelos princípios e regras colidentes.¹⁷

Já as regras seriam normas que não permitem nenhuma graduação de seu cumprimento, ou seja, ou elas são válidas e são cumpridas, ou são inválidas e, conseqüentemente, não são cumpridas. Novamente, nas palavras de Alexy:

Já as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, determinações no âmbito daquilo que é fático e juridicamente possível. Isso significa que a distinção entre regras e princípios é uma

¹⁶ ALEXY, 2008. p. 73.

¹⁷ ALEXY, 2008. p. 90.

distinção qualitativa, e não uma distinção de grau [como aponta a grande parte da doutrina brasileira]. Toda norma é ou uma regra ou um princípio.¹⁸

Para aclarar essa diferença, Robert Alexy vale-se das colisões entre princípios e dos conflitos entre regras. A forma de resolução desses conflitos e colisões é que interessa aqui para a diferenciação entre regras e princípios, conforme leciona o autor:

A diferença entre regras e princípios mostra-se com maior clareza nos casos de colisões entre princípios e de conflito entre regras. Comum às colisões entre princípios e aos conflitos entre regras é o fato de que duas normas, se isoladamente aplicadas, levariam a resultados inconciliáveis entre si, ou seja, a dois juízos concretos de dever-ser jurídico contraditórios. E elas se distinguem pela forma de solução do conflito.¹⁹

Quanto ao conflito entre regras, “somente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”.²⁰

Enquanto aos princípios, esses, por serem considerados mandamentos de otimização e deverem ser satisfeitos na maior medida possível, permitem que haja uma maior ponderação quanto a sua aplicação em situações em que há colisão contra outros princípios. Isso também resulta na necessidade de verificar-se a cada caso a precedência que se dá a um determinado princípio em detrimento de outro.

Dessarte, Robert Alexy leciona:

As colisões entre princípios devem ser solucionadas de forma completamente diversa. Se dois princípios colidem – o que ocorre, por exemplo, quando algo é proibido de acordo com um princípio e, de acordo com outro permitido –, um dos princípios terá que ceder. Isso não significa, contudo, nem que o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um princípio tem precedência em face do outro sob determinadas condições. Sob outras condições a questão da precedência pode ser resolvida de forma oposta. Isso é o que se quer dizer quando se afirma que, nos casos concretos, os princípios têm pesos diferentes e que os princípios com o maior peso têm precedência. Conflitos entre regras ocorrem na dimensão da validade, enquanto as colisões entre princípios – visto que só princípios válidos podem colidir – ocorre, para além dessa dimensão, na dimensão do peso.²¹

No trecho citado acima, faz-se a observação de que regras conflitam na dimensão da validade, enquanto princípios colidem em uma dimensão de peso. Assim, mais uma vez evidencia-se a distinção entre regras e princípios.

¹⁸ ALEXY, 2008. p. 91.

¹⁹ ALEXY, 2008. p. 91-92.

²⁰ ALEXY, 2008. p. 92.

²¹ ALEXY, 2008. p. 93-94.

A colisão, segundo Robert Alexy, deve ser resolvida com um sopesamento. Diante do caso concreto, em que dois princípios, se satisfeitos, gerariam situações opostas, não há como estabelecer uma relação de precedência absoluta. Nesse momento, o sopesamento serve para verificar o peso dos princípios em colisão.

Retomando o conceito de princípio como mandamento de otimização, tem-se que em colisão com outra de menor peso, deve-se garantir o máximo possível ambos os princípios, mas sempre respeitando o peso de cada um deles em relação ao caso concreto.

Essa é a ideia defendida por Robert Alexy em sua teoria dos direitos fundamentais, quando analisa um julgado do Tribunal Constitucional alemão, em que a Corte julgou um caso no qual o acusado teria a sua saúde comprometida pela submissão a uma audiência:

Essa relação de tensão não pode ser solucionada com base em uma precedência absoluta de um desses deveres, ou seja, nenhum desses deveres goza, “*por si só, de prioridade*”. O “conflito” deve, ao contrário, ser resolvido “por meio de um sopesamento entre os interesses conflitantes”. O objetivo desse sopesamento é definir qual dos interesses – que *abstratamente estão no mesmo nível* – tem *maior peso concreto*: “Se esse sopesamento levar à conclusão de que os interesses do acusado, que se opõem à intervenção, têm, no caso concreto, um peso sensivelmente maior que os interesses em que se baseia a ação estatal, então, a intervenção estatal viola princípio da proporcionalidade e, com isso, o direito fundamental do acusado que deriva do art. 2º, § 2º, 1, da Constituição”. Essa situação de decisão corresponde exatamente à colisão entre princípios. As diferenças são de caráter terminológico. Na decisão não se fala em “colisão”, mas de uma “situação de tensão” e de “conflito”; e aquilo que colide e que é sopesado não é caracterizado como “princípio”, mas como “dever”, “direito fundamental”, “pretensão” e interesse”. Mas a caracterização da situação decisória como uma colisão entre princípios é perfeitamente possível. Isso ocorre quando se fala, de um lado, do dever de garantir, na maior medida do possível, a operacionalidade do direito penal e, de outro lado, do dever de manter incólume, na maior medida do possível, a vida e a integridade física do acusado.²²

É importante ressaltar a noção de que o sopesamento estabelece uma relação de precedência entre princípios, mas esta só é pertinente àquele determinado caso, se houver uma mudança nas condições levadas em consideração para o sopesamento realizado entre aqueles princípios, este terá que ser realizado novamente levando em conta as novas condições e estabelecendo a relação de precedência referente a esta nova conjuntura.

Assim, Robert Alexy chega ao que chamou de lei de colisão:

As condições sob as quais um princípio tem precedência sobre outro constituem o suporte fático de uma regra que expressa a consequência jurídica de princípio que têm precedência.

²² ALEXY, 2008. p. 95.

Essa lei, que será chamada de “*lei de colisão*”, é um dos fundamentos da teoria dos princípios aqui defendida. Ela reflete a natureza dos princípios como mandamentos de otimização: em primeiro lugar, a inexistência de relação absoluta de precedência e, em segundo lugar, sua referência a ações e situações que não são quantificáveis.²³

Dessa maneira, fica bem definida a separação das normas em regras e princípios para Robert Alexy. Resta agora analisar os caminhos traçados por essa teoria para a resolução dos conflitos e colisões entre normas de direitos fundamentais, sejam elas daquela ou desta espécie.

1.4 RESOLUÇÃO DOS CONFLITOS E COLISÕES DE NORMAS DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Robert Alexy diferencia princípios e regras também em virtude do seu caráter *prima facie*. Enquanto as regras, por serem mais rígidas e não admitirem sopesamento, seriam um mandamento definitivo, o autor explica:

O caso das regras é totalmente diverso. Como as regras exigem que seja feito exatamente aquilo que elas ordenam, elas têm uma determinação da extensão de seu conteúdo no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas. Essa determinação pode falhar diante de impossibilidades jurídicas e fáticas; mas, se isso não ocorrer, então, vale definitivamente aquilo que a regra prescreve.²⁴

Já os princípios não apresentam essa “extensão de seu conteúdo” determinada. Robert Alexy afirma que a colisão de princípios gera uma regra, a qual terá, então, a extensão de seu conteúdo determinado.²⁵ O resultado desse sopesamento pode, inclusive, ser identificado como uma norma de direito fundamental atribuída.²⁶

Essa é a ideia sustentada por Robert Alexy, no seguinte trecho:

Princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Nesse sentido, eles não contêm um *mandamento definitivo*, mas apenas *prima facie*. Da relevância de um princípio em um determinado caso não decorre que o resultado seja aquilo que o princípio exige para esse caso. Princípios representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas. A forma pela qual deve ser determinada a relação entre razão e contra-razão não é algo determinado pelo próprio princípio. Os princípios, portanto, não dispõem da extensão de seu conteúdo em face dos princípios colidentes e das possibilidades fáticas.²⁷

²³ ALEXY, 2008. p. 99.

²⁴ ALEXY, 2008. 104.

²⁵ ALEXY, 2008. p. 99.

²⁶ ALEXY, 2008. p. 102.

²⁷ ALEXY, 2008. p. 104.

A máxima da proporcionalidade, apontada por Robert Alexy, é a regra que se utiliza para a verificação da precedência de um princípio sobre outro. A regra da proporcionalidade pressupõe o caráter de princípio dos direitos fundamentais, não cabendo, assim, a sua aplicação a direitos fundamentais que apresentam caráter de regras.

A máxima da proporcionalidade e suas três máximas parciais da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito, estão ligadas com a natureza dos princípios que quando colidem não geram a invalidade nem geram exceções a um deles. Os princípios são mandamentos de otimização e devem ser realizados na medida do possível diante da realidade fática e jurídica.

Assim, a regra ou máxima da proporcionalidade apresenta as sub-regras ou máximas parciais da adequação e da necessidade, esta última referindo-se à escolha do meio menos gravoso, as quais remetem à realização na medida da possibilidade fática. Já a sub-regra ou máxima parcial da proporcionalidade em sentido estrito, que trata do sopesamento, refere-se a máxima realização possível diante das possibilidades jurídicas, ou seja, até onde o princípio tem que suprimir ou ser suprimido por outro princípio de menor ou maior peso, respectivamente. Robert Alexy expressa essa ideia da seguinte maneira:

Princípios são mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas. A *máxima da proporcionalidade em sentido estrito*, ou seja, exigência de sopesamento, decorre da relativização em face das possibilidades *jurídicas*. Quando uma norma de direito fundamental com caráter de princípio colide com um princípio antagônico, a possibilidade jurídica para a realização dessa norma depende do princípio antagônico. Para se chegar a uma decisão é necessário um sopesamento nos termos da lei de colisão. Visto que a aplicação de princípios válidos – caso sejam aplicáveis – é obrigatória, e visto que para essa aplicação, nos casos de colisão, é necessário um sopesamento, o caráter principiológico das normas de direito fundamental implica a necessidade de um sopesamento quando elas colidem com princípios antagônicos. Isso significa, por sua vez, que a máxima da proporcionalidade em sentido estrito é deduzível do caráter principiológico das normas de direitos fundamentais.

A máxima da proporcionalidade em sentido estrito decorre do fato de princípios serem mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas. Já as máximas da necessidade e da adequação decorrem da natureza dos princípios como mandamentos de otimização em face das possibilidades fáticas.²⁸

A máxima parcial da adequação pode ser entendida como tendo “natureza de um critério negativo”, pois trata de simplesmente vedar aqueles meios não adequados para satisfazer determinado princípio de acordo com as condições. Essa máxima parcial não implica em maiores digressões dada a sua simpleza.

²⁸ ALEXY, 2008. p. 116-117.

Quanto à máxima parcial da necessidade, trata-se de avaliar se não há outra medida que seja igualmente adequada, mas que não signifique uma intervenção tão grande na esfera de outro princípio. Robert Alexy exemplifica com um julgado do Tribunal Constitucional Federal alemão:

Ela [a máxima da necessidade] exige que, dentre dois meios aproximadamente adequados, seja escolhido aquele que intervenha de modo menos intenso. Mais uma vez será usado um exemplo que diz respeito a uma colisão entre liberdade profissional e a proteção ao consumidor. Uma portaria do Ministério para a Juventude, Família e Saúde continha a proibição de comercialização de doces que, embora contivessem chocolate em pó, eram feitos sobretudo de flocos de arroz e não eram, portanto, produtos genuinamente de chocolate. O objetivo dessa portaria era proteger o consumidor contra compras equivocadas. O Tribunal Constitucional Federal observou que uma tal proibição de comercialização de mercadorias seria inteiramente adequada para proteger o consumidor. Se há uma proibição de que algo seja comercializado, o risco de que ele seja comprado por engano é pequeno. No entanto, a proibição de comercialização não era necessária. Haveria uma medida igualmente adequada e, ao mesmo tempo, menos invasiva. Um dever de identificação no rótulo poderia combater o perigo de confusões e equívocos “de maneira igualmente eficaz, mas de forma menos invasiva”.²⁹

Desse modo, tanto a adequação quanto a necessidade mostram-se relacionadas com uma ideia de eficiência na intervenção em direitos fundamentais. Robert Alexy menciona o ótimo de Pareto, pois a adequação procura evitar que medidas que não beneficiam um princípio resultem somente em um prejuízo para outro. De forma semelhante, a necessidade evita o sacrifício desnecessário de um princípio, por conta da adoção de uma medida, que apesar de adequada, não se mostra eficiente em face de outra medida que é igualmente adequada, mas resulta em uma restrição menor para o princípio colidente.

A máxima da proporcionalidade representa o sopesamento que é necessário para a realização do princípio dentro das possibilidades jurídicas. Portanto, essa máxima pode ser expressa pela lei de sopesamento: “Quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro”.³⁰

Robert Alexy divide a máxima parcial da proporcionalidade em sentido estrito, ainda, em três passos, a saber:

No primeiro é avaliado o grau de não-satisfação ou de afetação de um dos princípios. Depois, em um segundo passo, avalia-se a importância da satisfação do princípio colidente. Por fim, em um terceiro passo, deve ser avaliado se a importância da

²⁹ ALEXY, 2008. p. 590.

³⁰ ALEXY, 2008. p. 593.

satisfação do princípio colidente justifica a afetação ou a não-satisfação do outro princípio.³¹

Virgílio Afonso da Silva exemplifica o sopesamento com um caso em que a medida tomada para proteger a saúde pública mostra-se desproporcional diante dos princípios da liberdade e da dignidade humana:

Um exemplo extremo pode demonstrar a importância dessa terceira sub-regra [máxima parcial] da proporcionalidade. Se, para combater a disseminação da Aids, o Estado decidisse que todos os cidadãos deveriam fazer exame para detectar uma possível infecção pelo HIV e, além disso, prescrevesse que todos os infectados fossem encarcerados, estaríamos diante da seguinte situação: a medida seria, sem dúvida, adequada e necessária - nos termos previstos pela regra da proporcionalidade -, já que promove a realização do fim almejado e, embora seja fácil imaginar medidas alternativas que restrinjam menos a liberdade e a dignidade dos cidadãos, nenhuma dessas alternativas teria a mesma eficácia da medida citada. Somente o sopesamento que a proporcionalidade em sentido estrito exige é capaz de evitar que esse tipo de medidas descabidas seja considerado proporcional, visto que, após ponderação racional, não há como não decidir pela liberdade e dignidade humana (art. 5º e 1º, III), ainda que isso possa, em tese, implicar um nível menor de proteção à saúde pública (art. 6º).³²

A regra da proporcionalidade é uma importante parte da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy. Ela age como a ferramenta que possibilita a ponderação das normas de direito fundamental de caráter principiológico e serve de solução para as colisões entre essas normas.

As colisões, como apontado por Robert Alexy, resultam numa regra, cuja extensão de conteúdo é determinada. Regra esta que, por sua vez, tendo uma correta fundamentação referível a uma norma de direito fundamental, trata-se de norma de direito fundamental atribuída.

1.5 A REGRA DA PROPORCIONALIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

A regra da proporcionalidade aqui estudada é objeto da doutrina brasileira também quanto a sua identificação no ordenamento jurídico. Diversos são os dispositivos da CF que a doutrina aponta como candidatos a razão da regra da proporcionalidade.

A principal é aquela que aponta o princípio do Estado de Direito como sendo o fundamento para essa regra. Essa posição é, segundo Virgílio Afonso da Silva, amplamente

³¹ ALEXY, 2008. p. 594.

³² SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. São Paulo: *Revista dos tribunais*, 2002. p. 40-41.

apoiada pela doutrina e jurisprudência alemã, além de ser defendida em terras brasileiras por juristas como Gilmar Ferreira Mendes, Luís Roberto Barroso e Suzana de Toledo Barros.³³

Segundo Virgílio Afonso da Silva, ainda existem aqueles que atribuem a diversos dispositivos da Constituição a previsão da regra da proporcionalidade:

Há também quem encontre o fundamento da proporcionalidade nos mais diversos dispositivos constitucionais. É o caso, por exemplo, de Suzana de Toledo Barros, Antonio Magalhães Gomes Filho, e de Carlos Affonso Pereira de Souza e Patrícia Regina Pinheiro Sampaio. Segundo esses autores, fundamentam a aplicação da proporcionalidade os artigos 5º, II (legalidade), 5º, XXXV (inafastabilidade do controle jurisdicional), 1º, caput (princípio republicano), 1º, II (cidadania), 1º, III (dignidade). São ainda citados os institutos do habeas corpus (art. 5º, LXVIII), mandado de segurança (artigo 5º, LXIX), habeas data (artigo 5º, LXII), assim como o direito de petição (artigo 5º, XXXIV, a). No mesmo sentido, e provavelmente como inspirador dos autores citados, leciona Paulo Bonavides.³⁴

Apesar de todo esse esforço da doutrina brasileira para encontrar fundamento no direito positivo brasileiro para essa regra, Virgílio Afonso da Silva, que foi orientando de Robert Alexy, durante o seu doutorado na Alemanha, sugere que a máxima da proporcionalidade não deve ter seu fundamento diretamente conferido a uma determinada disposição constitucional.

Virgílio Afonso da Silva sustenta que o fundamento da máxima da proporcionalidade, que é um dos pilares fundamentais da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, advém da estrutura dos direitos fundamentais. Se é admitido que os direitos fundamentais são, em parte, princípios, e recepciona-se a divisão das normas em princípios e regras por um critério qualitativo, tal como Robert Alexy o faz, então o fundamento da regra da proporcionalidade, no direito brasileiro, vem do caráter de mandamento de otimização dos princípios constitucionais. A máxima seria decorrência lógica dessa qualidade dos princípios. Segundo Virgílio Afonso da Silva:

A despeito da opinião de inúmeros juristas da mais alta capacidade, entendo que a busca por uma fundamentação jurídico-positiva da regra da proporcionalidade é uma busca fadada a ser infrutífera.

A exigibilidade da regra da proporcionalidade para a solução de colisões entre direitos fundamentais não decorre deste ou daquele dispositivo constitucional, mas da própria estrutura dos direitos fundamentais. Essa fundamentação não se confunde, contudo, com aquela anteriormente citada, segundo a qual a exigência de aplicação da regra da proporcionalidade, por decorrer "do regime e dos princípios" adotados pela Constituição, encontraria sustentação legal no § 2º do art. 5º. A fundamentação aqui seguida tem um caráter estritamente lógico, e valeria ainda que esse § 2º não existisse.

³³ SILVA, 2002. p. 42.

³⁴ SILVA, 2002. p. 42.

Se se admite que a grande maioria dos direitos fundamentais são princípios, no sentido defendido por Robert Alexy, analisado brevemente no tópico 2, admite-se que eles são mandamentos de otimização, isto é, normas que obrigam que algo seja realizado na maior medida possível, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas. E a análise da proporcionalidade é justamente a maneira de se aplicar esse dever de otimização ao caso concreto. É por isso que se diz que a regra da proporcionalidade e o dever de otimização guardam uma relação de mútua implicação.³⁵

Cada uma de suas máximas parciais seria somente uma regra que permite a realização do princípio da melhor forma possível diante das possibilidades fáticas, quanto as máximas parciais da adequação e da necessidade, e jurídicas, quanto a máxima parcial da proporcionalidade em sentido estrito.

Em resumo, a máxima da proporcionalidade encontra fundamento não no direito positivo, mas sim na própria estrutura dos princípios, os quais, para superarem suas colisões, necessitam de uma regra que permita seu sopesamento e sua realização de acordo com as condições fáticas e jurídicas em que estão inseridos.

³⁵ SILVA, 2002. p. 43-44.

2 A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

A não-cumulatividade do IPI está expressa na Constituição de 1988 no artigo 153, §3º, inciso II. A Carta Magna brasileira prescreve:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

A Constituição ocupa-se em prescrever a maneira como se dará a não-cumulatividade, ou melhor, preocupa-se em descrever qual técnica deve ser utilizada para a compensação. A técnica que, desde o primeiro imposto não-cumulativo, vem sendo adotada no direito pátrio é a da compensação de imposto contra imposto. Aquele que adquirir insumo ou matéria gravada de IPI poderá utilizar-se desses valores. No momento da saída do produto de seu estabelecimento, o industrial poderá compensar o tributo pago na compra da matéria-prima com aquele incidente sobre o fruto da sua atividade. Hugo de Brito Machado a sintetiza da seguinte forma:

Tributo não cumulativo é aquele que incide em um único círculo econômico, mas o seu ônus independe do número de operações que afinal componham esse círculo, porque em cada operação é deduzido do imposto nela incidente aquele que onerou a operação anterior.³⁶

Dessa dinâmica evidencia-se a necessidade de que o tributo, para que seja passível da não-cumulatividade, mostre-se plurifásico. Os impostos plurifásicos são aqueles que incidem em sucessivas operações.³⁷ Não há lógica em questionar sobre cumulatividade, se o tributo onera apenas uma etapa da cadeia. A não-cumulatividade trata-se, basicamente, de regra que “evita a superposição do mesmo imposto sobre o imposto pago antes”.³⁸ O imposto repercutiria sobre ele mesmo, por incidir em várias fases, na ausência da não-cumulatividade. Isto posto, pode-se dizer que a plurifasia é requisito indispensável para a não-cumulatividade.

Ao garantir a não-cumulatividade de um tributo, garante-se também a sua neutralidade. A neutralidade é a não oneração da operação, pelo tributo, além da sua finalidade,

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.) et al. *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 197.

³⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 171.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p 352.

i. e., a não interferência nas relações econômicas. A neutralidade tributária é promovida pela não-cumulatividade, na medida que o tributo não interfere no preço de forma diferente a depender no número de operações que compõem a produção de um item. André Mendes Moreira esclarece “[...] devido à não-cumulatividade, tem-se uma neutralidade do ônus tributário em razão do número de operações (noutro giro verbal, o imposto final será o mesmo independentemente da quantidade de etapas de circulação da mercadoria)”.³⁹

A neutralidade está intimamente ligada à competitividade. O tributo que interfere nela de maneira desigual não é neutro. Isto é, ferir a neutralidade é ferir o princípio da igualdade, pois dependendo do número de relações comerciais inseridas na cadeia produtiva o tributo pesará economicamente mais, ou seja, haverá a possibilidade de que haja uma carga tributária maior para uns e menor para outros dependendo somente do número de etapas de produção. O efeito de tal distorção já foi apontado anteriormente, trata-se da verticalização dos agentes econômicos, fato que prejudica os pequenos e médios empresários, os quais, em comparação com empresas de maior porte, teriam uma desvantagem, fato esse extremamente indesejado para qualquer país que almeje desenvolver-se economicamente.

O IPI, assim como o ICMS, por incidir sobre produtos que mediatamente são destinados ao consumidor pessoa física, não deve ser economicamente suportado pelo produtor, mas sim pelo seu consumidor final. O valor do imposto será incluído no preço da mercadoria, que onerará em última análise aquele que está na ponta desta cadeia produtiva, o consumidor.

O produtor, contribuinte de direito, não suporta o ônus do tributo, mas sim o inclui no preço de venda, como se o tributo fosse mais um custo de produção. Dessa forma, o tributo repercute no bolso daquele que adquire o bem como consumidor final.

Eis o tributo indireto, nas palavras de Regina Helena Costa:

Para que se possa bem compreender o alcance dessa regra constitucional, cumpre recordar que o IPI é considerado um *imposto indireto*, assim entendido aquele cujo ônus financeiro não é suportado pelo contribuinte *de jure*, mas sim pelo contribuinte *de facto*, ou consumidor final.

Trata-se do fenômeno da *repercussão econômica* do tributo ou *translação tributária*, ao qual já nos referimos. O valor do imposto é embutido no preço do produto e, por essa razão, estatui a Lei Maior que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias

³⁹ MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)*. 496 f. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. p. 105.

e serviços” (art. 150, § 5º), assegurando o direito do consumidor de saber a carga tributária a ser por ele suportada na aquisição desses itens.⁴⁰

Hugo de Brito Machado também faz essa diferenciação, mas observa que tal classificação tem mais importância para a ciência das finanças, porém, para o estudo da não cumulatividade e para definir suas características, faz-se necessária:

O CTN não adotou a classificação dos tributos em *direitos* e *indiretos*. Na verdade essa classificação importa mais à Ciência das Finanças que ao Direito Tributário. Postas de lado algumas controvérsias, pode-se dizer que o tributo é *direto* quando o respectivo ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte; e *indireto* quando esse ônus é transferido para terceiros. Em outras palavras, o tributo é *direto* quando a pessoa legalmente obrigada ao seu pagamento suporta efetivamente o ônus. Diz-se que é *indireto* quando a pessoa legalmente obrigada a seu pagamento transfere o ônus correspondente para terceiros.⁴¹

A repercussão econômica e a necessidade de transparência tributária e fiscal são mais uma das razões de ser da não-cumulatividade. Os impostos que eram eivados de cumulatividade sofriam deste grande problema, eis que ninguém conseguia saber ao certo quanto imposto estava sendo pago na compra de um item.

2.1 ORIGEM HISTÓRICA DA NÃO-CUMULATIVIDADE

A não-cumulatividade, princípio constitucional no ordenamento positivo brasileiro, surgiu na Europa no início do século XX. Àquela época, representava demanda necessária para o desenvolvimento, o qual encontrava grande barreira nos impostos cumulativos. Porém só foi implementada quase meio século depois, com o surgimento do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado.

Os impostos cumulativos incidiam a cada operação realizada em uma cadeia produtiva, ou seja, a cada negociação de insumos pagava-se integralmente o imposto. Dessa forma, quanto mais dividida era a fabricação de um produto, mais se arrecadava. Resultado dessa sistemática era a verticalização das indústrias, que caso contrário perderiam competitividade com esta cobrança repetida.

Eram diversas as desvantagens que essa forma de tributação plurifásica acarretava. Além da já citada verticalização dos agentes econômicos, também era extremamente gravosa a

⁴⁰ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 349.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 203.

carga tributária imposta, fato esse que instigava a sonegação fiscal. Não obstante, a tributação cumulativa tornou-se popular e difundiu-se mundo a fora.

Dentre os principais motivos para sua popularização, destaca-se a simplicidade de sua operacionalização, pois bastava que a alíquota fosse aplicada sobre o valor da operação. Observa André Mendes Moreira os vários prejuízos que podem ser arrolados, os quais chegam a desclassificar a vantagem observada:⁴²

- a) A verticalização dos agentes econômicos;
- b) A consequente discriminação tributária oriunda da incidência em cascata, haja vista que as maiores empresas, além do ganho normal pela produção em escala, também obterão vantagens fiscais por alcançarem vários estádios da produção, refugiando a diversas incidências da exação em cascata. Tal discriminação se dá, portanto, em detrimento das pequenas e médias empresas.
- c) A impossibilidade de efetiva desoneração das exportações;
- d) O ferimento à isonomia na tributação dos bens importados, que na maior parte dos casos, estarão sujeitos a uma carga menor que a do produto nacional.
- e) A falta de transparência, por ser obscuro o montante de tributos inseridos no preço do produto final.
- f) O desinteresse em auto fiscalizar-se, uma vez que o tributo pago não gera crédito dedutível em favor do adquirente, ou seja:
 - a. Facilita a sonegação.
 - b. Dificulta a fiscalização, porquanto havia um enorme número de contribuintes que tendiam a sonegação.
- g) O aumento da complexidade do tributo quando conjugado com isenções e variações de alíquotas, fato que complicava uma de suas principais vantagens.

A doutrina francesa aponta a instituição da taxa sobre pagamentos, em 1917, na França, como início de imposições sobre o volume de negócios. Seria a taxa sobre pagamentos

⁴² MOREIRA, 2009. p. 63-64.

que iria iniciar um processo que, com o decorrer do tempo e a evolução do direito tributário francês, levaria ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).⁴³

Ubaldo Cesar Balthazar, ao estudar a gênese do IVA, aponta que o surgimento deste não é completamente creditável aos esforços franceses. Grande parte dos fundamentos do IVA advém de outros países. A tributação sobre o valor agregado já era discutida nos Estados Unidos, Alemanha, Japão, Grécia, Turquia e Argentina. Um exemplo utilizado pelo autor é o de Wilhelm Von Siemens, o qual sugeriu, ainda em 1921, a substituição do imposto vigente à época por uma *Vereldelte Umsatzsteuer*, que se trata de um imposto “mais puro sobre o volume dos negócios”, o qual era orientado pelo princípio da dedução.⁴⁴

Com isto em mente, Ubaldo Cesar Balthazar reconhece a engenhosidade francesa, que se utilizou destas ideias:

O grande mérito do legislador francês foi ter sabido conjugar todos os elementos que resultaram da evolução do sistema de imposição do volume de negócios, construindo os contornos próximos do sistema atualmente aplicado por todos os Estados membros da União Européia.⁴⁵

A taxa sobre pagamentos enfrentou grandes problemas, se mostrando arcaica e objeto de muitas fraudes. Problemas orçamentários conduziram a Lei de 25 de janeiro de 1920, que institui um novo imposto sobre o valor dos negócios. Este imposto era cumulativo, pois a cada transação ele incidia completamente, e apresentava outros problemas como a vulnerabilidade a fraudes e a dificuldade de fiscalização pelo número de contribuintes.⁴⁶

A partir de 1925, a França instituiu vários impostos únicos, subtraindo vários produtos do campo de incidência do imposto geral. Cada um desses impostos era monofásico, ou seja, incidia uma única vez durante toda a cadeia de produção, sendo que no caso francês a incidência ocorria na última fase de industrialização. Esse sistema misto de impostos únicos e um imposto geral apresentava uma complexidade muito grande para a época, fato que demandava mudanças.⁴⁷

⁴³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. *Revista Sequencia*, Florianópolis, n. 56, 2008. p. 246.

⁴⁴ BALTHAZAR, 2008. p. 246-247.

⁴⁵ BALTHAZAR, 2008. p. 248.

⁴⁶ BALTHAZAR, 2008. p. 250.

⁴⁷ BALTHAZAR, 2008. p. 250.

Com este novo impasse, em 1936, foi instituída a *taxe à la production* ou imposto único global sobre a produção, que reduziu o grande número de tributos monofásicos. Incidia somente uma vez, no momento em que o bem era fabricado e alienado a um não contribuinte de direito. As operações anteriores ocorriam com a suspensão do imposto. Contudo, a suspensão atingia apenas as matérias-primas que fossem diretamente empregadas na composição do produto ou que não entrassem nessa categoria, mas fossem destruídas no processo ou perdessem utilidade em um ciclo de produtivo. Desse modo, continuava-se a sofrer as consequências de um encargo tributário que se acumulava a cada negociação.⁴⁸

Problemas orçamentários levaram ao final do sistema de suspensão, em 1948, para que fosse estabelecido o fracionamento do imposto entre diversas fases de produção acompanhado de um sistema de compensação do imposto pago com o imposto a pagar, técnica do imposto contra imposto. Eis aqui a primeira face da tributação não-cumulativa. Porém, nesta nova empreitada legislativa, só se permitia a dedução do imposto pago nos materiais que fossem aplicados na constituição do produto final, ou seja, só aqueles integrados fisicamente a este, modalidade que mais tarde a doutrina brasileira classificaria como de crédito físico.⁴⁹

Os créditos admitidos eram somente os físicos, ou seja, ligados estritamente às matérias-primas aplicadas e consumidas na formulação do item. Dessa forma, o encargo não se desfez totalmente da cumulatividade, pois havia outros bens gravados pelo imposto, que mesmo sendo indispensáveis para a execução da atividade produtiva não ensejavam direito a crédito para a posterior compensação.

Assim, em 1954, com uma nova alteração legislativa surgiu a tributação sobre o valor acrescido. Esse novo tributo, a *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, foi o primeiro tributo que realmente fez jus à qualidade de não-cumulativo. Na época, despertou controvérsias, pois, se comparado com o modelo de tributo que ainda vigorava no cenário internacional, apresentava grande complexidade.⁵⁰

Para evitar a cumulação do tributo, a TVA dispunha de uma dinâmica de compensação entre créditos e débitos tributários, na qual era possível creditar-se dos ativos

⁴⁸ RAMOS FILHO, Túlio Marcantônio. *O direito fundamental à compensação de créditos no imposto sobre circulação de mercadorias e de serviços em face da não-cumulatividade tributária*. 112 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008. p. 33.

⁴⁹ RAMOS FILHO, 2008. p. 33.

⁵⁰ RAMOS FILHO, 2008. p. 34.

imobilizados adquiridos para consecução da sua atividade fim. Toda vez que se adquiria um insumo, máquina ou ferramenta, gerava-se crédito correspondente ao imposto incidente nesta operação, o qual era abatido do imposto devido na negociação de saída de seus produtos. Apesar da estranheza momentânea e tal como seu predecessor, que era cumulativo, a exação sobre o valor agregado dispersou-se por toda Europa e além.

A TVA foi de grande importância para uma Europa que buscava a união regional, requisito esse fundamental para a formação da atual União Europeia. O Tratado que deu início aos esforços de integração regional europeia baseava-se na liberdade de circulação de pessoas, de bens, de serviços e de capitais.⁵¹ Todas elas eram contempladas pelo novo imposto, como leciona Vasco Branco Guimarães:⁵² “(...) O IVA é percebido como imposto sobre o consumo que propicia liberdade de circulação, liberdade de concorrência, liberdade e mobilidade do trabalho e dos capitais; enfim, os pressupostos constitutivos da idéia de unidade européia”.

Assim, o IVA europeu, apesar da maior complexidade, representou o avanço necessário para o desenvolvimento econômico internacional. Dentre as qualidades responsáveis pela popularização do IVA são apontadas:⁵³

a) A possibilidade de crédito para abatimento do imposto que será recolhido no momento de negociação de seus produtos, que faz com que o adquirente fiscalize o alienante. Tal fato não ocorria no imposto cumulativo, uma vez que a sonegação beneficiava ambos.

b) Como o tributo não incide inteiramente a cada etapa da cadeia produtiva, a quantidade destas não influi mais no preço final. Assim, pode-se dizer que o tributo é neutro.

c) A neutralidade faz cessar o estímulo à verticalização dos agentes produtores e comerciantes, o que permite que se especializem em atividades específicas.

d) Exportações podem ser desoneradas de fato, uma vez que se sabe o quanto de imposto integra o valor do bem exportado.

e) O produto importado pode ser onerado de forma a equiparar seu preço com os nacionais.

f) A cobrança do imposto torna-se mais transparente, pois cada contribuinte tem a exata noção do valor do tributo incluído na quantia paga.

⁵¹ MOREIRA, 2009. p. 66.

⁵² MOREIRA, 2009. p. 66.

⁵³ MOREIRA, 2009. p. 66-67.

No Brasil, os primeiros impostos plurifásicos foram o imposto de consumo e o IVC, imposto sobre vendas e consignações. Ambos eram cumulativos, isto é, apresentavam os mesmos problemas mencionados dos impostos cumulativos franceses.⁵⁴ O imposto de consumo, antecessor do IPI, foi o primeiro a abraçar a não-cumulatividade, embora ainda considerado princípio infraconstitucional, posto que era norma prevista em lei, e não na Constituição.⁵⁵

A não-cumulatividade só ganhou status de princípio constitucional na Carta de 1946, com a Emenda Constitucional n. 18 de 1965. Essa permaneceu incólume nas constituições de 67, em sua primeira Emenda Constitucional, a Constituição Emendada de 1969, e na Constituição de 1988.⁵⁶

2.2 DIREITO AO CRÉDITO

Os tributos plurifásicos, para não se tornarem cumulativos, devem ou incidir sobre o valor agregado, ou utilizar o sistema de compensação. Esse segundo, abraçado pelo ordenamento brasileiro, opera-se por meio do crédito, o qual é classificado pela doutrina em duas espécies: o crédito financeiro e o físico.

O crédito financeiro é o que advém de todos os itens adquiridos para atender a atividade econômica exercida pela empresa, seja o imposto não-cumulativo pago nos insumos que se deterioraram na fabricação do produto ou na prestação do serviço, seja aquele incidente sobre os bens do ativo imobilizado. O financeiro seria a mais ampla modalidade de crédito, pois alberga a possibilidade de se creditar do imposto incidente sobre todos os bens que prestam serventia à atividade fim do contribuinte.

A segunda espécie, o crédito físico, consiste em valor compensável equivalente ao tributo que onerou os insumos consumidos no desenvolvimento da atividade econômica, ou seja, aqueles que integraram fisicamente o produto ou que foram consumidos em sua produção.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Como se sabe, para a realização do princípio da não cumulatividade, é possível a adoção de dois sistemas diferentes:

⁵⁴ BALEEIRO, 2010. p 352.

⁵⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 468.

⁵⁶ COÊLHO, 2010. p. 468.

→ a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

→ a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.⁵⁷

Para o IPI, a Constituição adotou o modelo de crédito financeiro, ou seja, não houve restrição a itens tributados passíveis de gerar crédito, mas somente os tributos incidentes sobre matérias e serviços adquiridos e dedicados a persecução da atividade econômica do contribuinte. A não-cumulatividade necessita que todo tributo que recaia sobre insumos, v. g., materiais, serviços, ferramentas, máquinas etc., destinados à obtenção do produto final e acabado ou do serviço oferecido e prestado, seja creditado ao produtor, para que esta compense com o imposto incidente da saída dos seus artigos.

Portanto, não cabe ao legislador infraconstitucional limitar norma constitucional de eficácia plena e não limitada pela constituição. Destarte, observou Geraldo Ataliba:

A Constituição dá; só a Constituição poderia tirar créditos.

É inválida e nula toda disposição infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de IPI ou ICMS.

Resulta absolutamente inquestionável que:

a) a compensação (e, pois, o direito de crédito) é constitucional e, portanto, não pode ser alterada pela lei, em detrimento de seu beneficiário, o contribuinte;

b) não há caso de operação não geradora de crédito de IPI.

Os únicos casos em que a Constituição exclui o crédito de ICMS ou nega-lhe efeitos são esses (art. 155, § 2º ‘a’ e ‘b’). Aí é dito, em princípio, que a não incidência (o que compreende a isenção):

(a) ‘não implicará crédito para compensação... nas operações... seguintes’,

(b) ‘acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores’.

(...)[em itálico e entre vírgulas no original].⁵⁸

Geraldo Ataliba assevera, portanto, que a única restrição à não-cumulatividade é a exceção que a própria Constituição faz ao ICMS, no art. 155, § 2º, alíneas “a” e “b”. Com base no exposto, Sacha Calmon conclui:

⁵⁷ COELHO, 2010. p. 480.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo, apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 479.

Mas a Constituição Federal de 1988 não remeteu a disciplina do princípio à edição posterior de lei complementar, ao contrário da Constituição anterior. Apenas previu como já realçamos, a compensação daquilo “*que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou Distrito Federal*”. [...]

Portanto, a Carta de 1988 não adota a posição restritiva, já que nenhuma limitação ou exceção impõe ao princípio da não cumulatividade, nem tampouco consente em que a legislação infraconstitucional o faça. Não resta dúvida, consequentemente, de que os convênios interestaduais firmados após a Constituição de 1988 somente poderiam ter escolhido o primeiro modelo [crédito financeiro], o único amplo e compatível com o ditado constitucional.⁵⁹

Mesmo com a todo o esforço dispendido pela doutrina, o STF sustenta entendimento pela não existência de direito creditório quanto ao tributo incidente na aquisição de bens do ativo fixo, conforme ementa de julgado que sintetiza o posicionamento do STF:

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO. DIREITO AO CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA... 1. O contribuinte do IPI não faz jus ao creditamento do valor do imposto incidente sobre as aquisições de bens destinados ao ativo fixo da empresa ou de produtos de uso e consumo, haja vista apresentar-se como destinatário final das mercadorias. 2. É que o direito ao creditamento decorre do princípio da não-cumulatividade, cuja razão de ser é alicerçada sobre o direito de o contribuinte não sofrer tributação em cascata, hipótese caracterizada quando o valor a ser pago na operação posterior não sofre a diminuição do que pago anteriormente. O direito ao creditamento pressupõe, portanto, pagamento de tributo em pelo menos uma das fases da etapa produtiva e, essencialmente, saída onerada. 3. Consoante o magistério de Ricardo Lobo Torres, no Curso de Direito Financeiro e Tributário (2010:381), o IPI atua “através da compensação financeira do débito gerado na saída com os créditos correspondentes às operações anteriores, que são físicos, reais e condicionados. O crédito é físico porque decorre do imposto incidente na operação anterior sobre a mercadoria efetivamente empregada no processo de industrialização. É real porque apenas o montante cobrado (= incidente) nas operações anteriores dá direito ao abatimento, não nascendo o direito ao crédito nas isenções ou não-incidências. É condicionado à ulterior saída tributada, estornando-se o crédito da entrada se houver desgravação na saída”. 4. In casu, em sendo o contribuinte o destinatário final da mercadoria sobre a qual incide o imposto, não há a necessária dupla incidência tributária que justifique a compensação, o que afasta, em consequência, o direito ao creditamento” (STF, Primeira Turma, Rel. Ministro LUIZ FUX, RE 387.592 Agr, 2011)⁶⁰

Diante do recorrido, não há como aquiescer à tese aclamada pela Corte Suprema. O direito de crédito ao qual remete a não-cumulatividade deve ser financeiro, ou seja, alcançar todos os tributos plurifásicos arrecadados com a compra de bens desde os consumíveis até os duráveis, aplicados na produção e prestação de serviços.

⁵⁹ COELHO, 2010. p.481.

⁶⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 320.

2.3 DIFERENÇA ENTRE A NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI E DO ICMS

Diferença pertinente a este trabalho, é aquela entre a não-cumulatividade do IPI e do ICMS. Ao contrário do que prescreve a Constituição para o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços, não há qualquer limitação ao direito de creditamento quanto ao IPI. O art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal de 88 prescreve:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: [...]

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Em muito se assemelha a não-cumulatividade para o IPI e para o ICMS, mesmo por que ambos são impostos plurifásicos e que têm como *contribuinte de fato* o consumidor, mas a Constituição, em seu artigo 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”, previu uma importante assimetria entre esses impostos.

Dita-se que para o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços, quando houver isenção ou não incidência em uma operação, não haverá crédito para compensar como montante devido nas seguintes. Não bastando o cerceamento ao direito de crédito, a alínea “b” prevê que todo o crédito referente às compras e vendas anteriores deverá ser anulado, ou seja, a exoneração simplesmente inviabiliza a não-cumulatividade para o ICMS.

Tal previsão não é feita para o IPI. Assim, se a Constituição não o fez, não cabe a legislação infraconstitucional fazê-lo, e garante-se o irrestrito direito ao crédito tributário para abatimento.

Corroboram com essa ideia, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo:

Ao contrário do previsto para o ICMS (art. 155, II e §2º) – que veda o direito a crédito nos casos de isenção e não-incidência -, a CF nada limita no tocante ao IPI, sendo pleno o direito a crédito independente das espécies de desonerações tributárias (aquisição de bens, ou produtos industrializados isentos, sujeitos à alíquota zero, imunes, livres de direito etc.) [...].⁶¹

⁶¹ MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 190.

Da mesma forma, Sacha Calmon Navarro Coêlho expõe:

Vendo as Constituições ou avistando as leis complementares, tem-se que o princípio da não cumulatividade é tratado de modo substancialmente idêntico, quer se trate do IPI, quer se trate do ICM ou ICMS (mais uma vez os rebentos do IVA no Brasil, como irmãos gêmeos). Enfim, o princípio da não cumulatividade é posto na Constituição de forma ampla.

Na Constituição de 1988, entretanto, um único ponto contrasta com a uniformidade de tratamento dado ao princípio da não cumulatividade, no IPI e no ICMS. É que o art. 155, § 2º, II, estabelece regra peculiar ao princípio da não cumulatividade, aplicável tão somente ao ICMS, ou seja, como vimos, somente no ICMS determina-se a não existência de crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações subsequentes e nem tampouco a manutenção dos créditos relativos às operações anteriores, quando houve na operação em voga isenção ou não incidência (salvo se a lei determinar de forma distinta), como vimos anteriormente.⁶²

A exceção à não-cumulatividade do ICMS veio para derrubar o entendimento do STF de que era devido crédito ao adquirente de insumos desonerados de tributos. De acordo com MISABEL, esta mudança se deu por interesse dos Estados-Membros:

A exceção apontada – em relação ao ICMS – veio para afastar a jurisprudência do STF, correta e adequada, porém contrária aos interesses arrecadatários dos Estados-Membros. No campo do IPI, ao contrário do que aconteceu na área do ICM, pode-se dizer que o princípio suscitou poucas controvérsias, uma vez que, na área dos incentivos fiscais, as leis costumavam garantir os créditos – oferecendo até mesmo prêmios à exportação – em caso de não-incidência ou de isenção outorgada a uma das fases da industrialização.

Assim, surgiu uma farta jurisprudência do STF, garantindo aos importadores de matérias-primas estrangeiras, isentas na importação, o direito de se creditarem do ICM, como se devido fosse para abater do débito do imposto devido pela saída do produto final [...].⁶³

Essa observação é importante para quando se analisar a não-cumulatividade do IPI em contato com a sua seletividade. Ambos são normas constitucionais e do texto da Lei Maior surgem o direito a um imposto não cumulativo e seletivo, que, como ver-se-á mais adiante, entram em conflito quando a seletividade toma forma de uma desoneração tributária que beneficia determinado ponto da cadeia produtiva.

2.4 NÃO CUMULATIVIDADE, PRINCÍPIO OU REGRA?

A natureza da não-cumulatividade é apontada, pela maioria da doutrina, como sendo de princípio constitucional. Porém toma-se por base para este trabalho a teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, a qual se baseia na diferenciação de normas jurídicas

⁶² COÊLHO, 2010. p. 478-479.

⁶³ DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 352.

entre princípios e regras. Assim, tem-se que analisar a não-cumulatividade, instituto previsto na CF sob o prisma dessa teoria de base.

A discussão sobre a distinção entre princípios e regras é antiga, mas devemos a Ronald Dworkin e Robert Alexy o fôlego que esse tema tomou especialmente na última década no Brasil. Ambos defendem a tese de que os dois tipos de normas sofrem uma separação qualitativa de caráter lógico.⁶⁴

A teoria defendida por Dworkin e Alexy se contrapõe àquela adotada em terras brasileiras. Esta prevê que a diferença entre ambas as normas seria de grau, isto é, quanto a generalidade, abstração ou fundamentalidade. Esta última tem no Brasil, como expoente, Humberto Bergmann Ávila.⁶⁵

Dworkin, criticando o positivismo defendido por seu antecessor em Oxford, Hart, contrapõe a ideia de direito como sistema exclusivamente composto por regras contra um direito sustentado por princípios e regras. O julgador, ao deparar-se com o caso concreto, de maior complexidade, e não conseguindo tomar como fundamento somente as regras postas no ordenamento, teria que utilizar-se da discricionariedade judicial para efetivamente criar direito.

Assim, ao lado das regras jurídica, para Dworkin, existiriam os princípios, os quais possuiriam além da dimensão de validade também uma outra, a de peso. As regras não teriam essa segunda, por isso ou seriam válidas e, conseqüentemente, aplicáveis integralmente, ou inválidas e não aplicáveis. Regras conflitantes ocasionam a invalidação de uma delas. Os princípios não se operam desta forma, pois, quando em colisão, há de cotejar-se o peso de cada um deles, para determinar qual prevalecerá. Virgílio Afonso da Silva faz breve análise sobre o tema:

Dworkin argumenta que, ao lado das regras jurídicas, há também os princípios. Estes, ao contrário daquelas, que possuem apenas a dimensão da validade, possuem também uma outra dimensão: o peso. Assim, as regras ou valem, e são, por isso, aplicáveis em sua inteireza, ou não valem, e portanto, não são aplicáveis. No caso dos princípios, essa indagação acerca da validade não faz sentido. No caso de colisão entre princípios, não há que se indagar sobre problemas de validade, mas somente de peso. Tem prevalência aquele princípio que for, para o caso concreto, mais importante, ou, em sentido figurado, aquele que tiver maior peso. Importante é ter em mente que o princípio que não tiver prevalência não deixa de valer ou de pertencer ao ordenamento

⁶⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista latino-americana de estudos constitucionais*, n. 1, 2003. p. 609.

⁶⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, n. 215, 1999. p. 151-179.

jurídico. Ele apenas não terá tido peso suficiente para ser decisivo naquele caso concreto. Em outros casos, porém, a situação pode inverter-se.⁶⁶

Robert Alexy parte de ideia próxima a esta, a de que a diferenciação entre princípios e regras é qualitativa. Avançou no desenvolvimento de definições básicas e da ideia de princípios como mandamentos de otimização. Dessa forma, assevera Virgílio Afonso da Silva:

Segundo Alexy, princípios são normas que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes. Por isso são eles chamados de mandamentos de otimização. Importante, nesse ponto, é a idéia de que a realização completa de um determinado princípio pode ser - e freqüentemente é - obstada pela realização de outro princípio. Essa idéia é traduzida pela metáfora da colisão entre princípios, que deve ser resolvida por meio de um sopesamento, para que se possa chegar a um resultado ótimo. Esse resultado ótimo vai sempre depender das variáveis do caso concreto e é por isso que não se pode falar que um princípio P1 sempre prevalecerá sobre o princípio P2 - (P1 P P2) -, devendo-se sempre falar em prevalência do princípio P1 sobre o princípio P2 diante das condições C - (P1 P P2) C.⁶⁷

Virgílio Afonso da Silva observa que para “chegar a um resultado ótimo é necessário, muitas vezes, limitar a realização de um ou ambos os princípios; fala-se que os princípios expressam deveres e direitos *prima facie*, que poderão revelar-se menos amplos após o sopesamento [...]”. Diante do exposto ele conclui que “a diferença entre princípios e regras fica ainda mais clara. As regras, ao contrário dos princípios, expressam deveres e direitos definitivos, ou seja, se uma regra é válida, então deve se realizar exatamente aquilo que ela prescreve, nem mais, nem menos” e os princípios têm seu grau de realização variável.⁶⁸

Diferentemente da tradição doutrinária brasileira, a classificação das normas proposta por Robert Alexy, descarta a fundamentalidade, a abstração e a generalidade da norma como quesitos para classificá-la como princípio ou regra. Princípios ou regras não poderiam ser diferenciados com base nessas três características, regras poderiam estar eivadas de grande carga de fundamentalidade e princípios poderiam não a apresentar em grau tão elevado e, mesmo assim, não deixariam de ser regras e princípios.

Observe-se a análise feita por José Eduardo Soares Melo e Luiz Francisco Lippo quanto a não-cumulatividade como princípio constitucional:

Porque devemos tomar a não-cumulatividade como um princípio constitucional? Já tivemos oportunidade de dizer que os princípios constitucionais são vetores, são balizas, são regras de conduta constituídas de forte conteúdo axiológico. Têm origem

⁶⁶ SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista latino-americana de estudos constitucionais*, n. 1, 2003. p. 610.

⁶⁷ SILVA, 2003. p. 610-611.

⁶⁸ SILVA, 2003. p. 611.

na evolução cultural, social, econômica e jurídica do povo. Sendo essenciais, a sua supressão do Texto [sic] inevitavelmente causaria um sério e enorme abalo em toda a estrutura do Estado. No caso da não-cumulatividade, a sua supressão abalaria de maneira profunda a estrutura econômica sobre a qual foi organizado o Estado. Constituindo-se num sistema operacional destinado a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços de transportes e de comunicações, a sua eliminação os tornaria artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade da produção e da comercialização. De outra parte, encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos na produção e comercialização de produtos e serviços, em face do aumento de custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.

Da conjugação desses argumentos bem se pode constatar que, de fato, a não-cumulatividade é um princípio constitucional, posto que a sua supressão causaria sensível abalo nas relações de consumo, na produção de bens e na prestação de serviços [...].⁶⁹

A classificação da não cumulatividade como princípio por esses dois autores não servirá para este trabalho, pois, como já dito, trabalhar-se-á aqui com base na doutrina de Robert Alexy.

A não-cumulatividade, como posta na Constituição, tem caráter de regra, pois não suporta qualquer tipo de sopesamento, ou o tributo é não-cumulativo, ou estará eivado por cumulatividade. A norma da não-cumulatividade, que é regra, não admite sopesamento como princípios. Se em conflito com outra norma, a não-cumulatividade tributária ou a outra norma conflitante tornar-se-á inválida e não deverá ser aplicada.

É importante ressaltar que para definir a não-cumulatividade como regra, não se leva em consideração o seu grau de fundamentalidade, mas sim a qualidade da norma, isto é, se ela expressa deveres definitivos ou deveres *prima facie*.

Princípios expressam deveres *prima facie*, ou seja, são deveres que carecem de ponderação com outros princípios colidentes. O conteúdo definitivo dos princípios só é fixado após este sopesamento. Robert Alexy expõe sua ideia da seguinte forma:

Princípios exigem que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Nesse sentido, eles não contêm um *mandamento definitivo*, mas apenas *prima facie*. Da relevância de um princípio em um determinado caso não decorre que o resultado seja aquilo que o princípio exige para esse caso. Princípios representam razões que podem ser afastadas por razões antagônicas. A forma pela qual deve ser determinada a relação entre razão e contra-razão não é algo determinado pelo próprio princípio. Os princípios não dispõem da

⁶⁹ MELO; LIPPO, 2004. p. 100-101.

extensão de seu conteúdo em face dos princípios colidentes e das possibilidades fáticas.⁷⁰

As regras, por outro lado, expressam deveres já definitivos, os quais são operados por meio de subsunção. Novamente, Alexy assevera:

O caso das regras é totalmente diverso. Como as regras exigem que seja feito exatamente aquilo que elas ordenam, elas têm uma determinação da extensão de seu conteúdo no âmbito das possibilidades jurídicas e fáticas. Essa determinação pode falhar diante de impossibilidades jurídicas e fáticas; mas, se isso não ocorrer, então, vale definitivamente aquilo que a regra prescreve.⁷¹

Com base no que foi desenvolvido acima, para a teoria de Robert Alexy, a não-cumulatividade só pode ser classificada como regra. A não-cumulatividade é norma que já é apresentada pela Constituição com a sua extensão definida, não há a necessidade de um processo de sopesamento para que ela seja aplicada.

Dessa forma, neste trabalho a terminologia a ser utilizada será a de “regra da não-cumulatividade”.

⁷⁰ ALEXY, 2008. p. 103-104.

⁷¹ ALEXY, 2008. p. 104.

3 AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Adentra-se neste capítulo no problema que esta monografia se propõe a enfrentar, isto é, o conflito entre a regra constitucional da não-cumulatividade e as diversas normas que preveem desonerações tributárias, tais como imunidades, isenções, não incidências e alíquotas zero.

Dessa forma, será feita uma reflexão acerca da posição que doutrina e jurisprudência do STF têm adotado, para que se possa realizar uma análise da problemática em consonância com suas perspectivas.

3.1 A SELETIVIDADE DO IPI

A seletividade tributária é apontada pela doutrina como princípio constitucional, princípio esse que estaria expressamente previsto em relação a dois impostos, o IPI e o ICMS. A CF preceitua:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV – produtos industrializados; [...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto; [...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

A seletividade, se analisada conforme a teoria de Robert Alexy, é regra constitucional, e não princípio, na medida que estabelece uma técnica de tributação atendendo ao princípio da igualdade, pois prestigia os preceitos da tributação de acordo com a capacidade contributiva⁷². Com essa regra, a CF determina que produtos e serviços sejam selecionados, ou melhor, tributados de forma diferenciada, conforme a sua essencialidade.

⁷² BAINY, Alexandre Feliciano. *A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. 105 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012. p. 29-35.

Hugo de Brito Machado define a seletividade de forma a aproximá-la da extrafiscalidade dos tributos:

Seletivo é o mesmo que selecionador, aquilo que seleciona. Imposto seletivo é aquele que seleciona, ou discrimina, onerando diferentemente os objetos sobre os quais incide. Seleciona os bens tributáveis, em razão de certos critérios.

Dizer que um imposto é seletivo é apenas dizer que ele incide de forma diferente sobre os objetos tributados. A razão dessa incidência diferenciada é o que chamamos de seletividade.

A seletividade está ligada ao que se tem denominado função extrafiscal do imposto. Como é sabido, os impostos podem ter função fiscal, vale dizer, função arrecadatória de recursos financeiros, e função extrafiscal, ou função de intervenção na economia. Onerando diferentemente os fatos tributáveis, o imposto exerce notável função extrafiscal.

A seletividade também pode prestar-se, como já demonstramos, para a realização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como acontece com os impostos sobre a produção, a circulação ou o consumo de bens, ou sobre a prestação de serviços que sejam seletivos em função da essencialidade dos bens, ou dos serviços tributados. Entretanto, isto não é necessário ao conceito de seletividade, posto que seletivo é todo tributo que seleciona, onerando diferentemente objetos diferentes. A razão ou critério de discriminação é que indicará se a seletividade está sendo usada com esta, ou com aquela finalidade.⁷³

Luís Eduardo Schoueri, em consonância com Hugo de Brito Machado, comenta que a essencialidade não tem o seu significado restringido pela CF, mas sistematicamente considerada, pode-se chegar a uma conclusão. Assim, quanto mais supérfluo é um bem, maior deve ser a alíquota utilizada para a obtenção do valor de tributo devido. Quanto mais necessário ao mínimo existencial, menor deve ser sua alíquota. Citando a definição que a doutrina formula à seletividade e tomando emprestada a lição de Ruy Barbosa Nogueira, pode-se afirmar que:

O texto constitucional não esclarece o que se deve considerar essencial. Na doutrina, encontra-se o entendimento de que “o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta de sua superfluidade”, fazendo-se, então, relação com a garantia do mínimo existencial, de modo que “no ápice da escala, a sofrer a incidência pelas maiores alíquotas encontram-se os produtos de luxo, que por definição se tornam menos úteis e não essenciais ao consumo do povo, restringindo-se às necessidades das classes mais abastadas”. Neste sentido, não destoa dos cânones da justiça distributiva. [...]

Essencialidade não é, entretanto, conceito determinado. Surge no texto constitucional de forma aberta, podendo ser preenchido, a par das questões oriundas da justiça distributiva, igualmente por forças de ordem estrutural. Não parece impróprio, nesse sentido, entender “essencial” um equipamento que possa modernizar o parque industrial, motivando, daí, alíquota seletiva mais reduzida que outro equipamento poluente, cuja produção se deseje desestimular. Esta extensão do conceito de essencialidade também foi percebida por Ruy Barbosa Nogueira: “Quando a Constituição diz que esse imposto será seletivo em função da essencialidade dos

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. *Princípio da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 111-112.

produtos, está traçando uma regra para que esse tributo exerça não só função de arrecadação mas também de política fiscal, isto é, que as suas alíquotas sejam diferenciadas, de modo que os produtos de primeira necessidade não sejam tributados ou o sejam por alíquotas menores; “os produtos como máquinas e implementos necessários à produção, produtos de combate às pragas e endemias etc. também sofram menores incidências ou gozem de incentivos fiscais”; produtos de luxo ou suntuários, artigos de jogos ou vícios etc. sejam mais tributados. Este é o sentido da tributação de acordo com a essencialidade”.⁷⁴

Dessarte, Luís Eduardo Schoueri defende que o critério da essencialidade, pertinente à seletividade, pode ser definido como a desoneração tributária, parcial ou total, daqueles bens necessários à efetivação dos valores e objetivos constitucionais⁷⁵.

Cabe, ainda, explicitar o ponto que diferencia a seletividade do IPI e a do ICMS o qual trata da cogência da norma da seletividade. Para o IPI, a CF diz que o imposto “será” seletivo, enquanto para o ICMS diz que este “poderá” ser seletivo, isto é, a seletividade é obrigatória para o primeiro e facultativa para o segundo.

Leando Paulsen explana com perfeita clareza sobre a diferença entre as seletividades destes dois impostos:

A Constituição é categórica ao determinar a observância da técnica da seletividade na instituição do IPI. A primeira observação necessária é que se trata de uma imposição, e não de uma faculdade. A técnica da seletividade constitui uma faculdade em se tratando de ICMS, pois a Constituição, para tal imposto estadual, prevê, em seu art. 155, § 2º, III, que o ICMS “atenderá ao seguinte: ... III – poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Em se tratando de IPI, o texto constitucional é imperativo: o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”. A única *discrecionalidade* permitida é onerar mais ou menos os produtos como um todo. Na relação entre as diversas alíquotas, contudo, o respeito ao critério da essencialidade é imperativo. As alíquotas deverão variar em função da essencialidade do produto, sob pena de inconstitucionalidade.⁷⁶

Independentemente dessa diferença a seletividade permanece tendo como critério, obrigatoriamente, a essencialidade. Não se trata essa de mera faculdade ou discricionariedade do legislador ou administrador público. Mesmo que no ICMS o legislador não esteja constitucionalmente obrigado a tratar o tributo de forma seletiva, se o fizer terá de ser por meio do critério da essencialidade.⁷⁷

⁷⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 413.

⁷⁵SCHOUERI, 2015. p. 413.

⁷⁶ PAULSEN, 2014. p. 340.

⁷⁷ MACHADO, 2001. p. 113.

Assim, a seletividade, tal como a não-cumulatividade, é instrumento de justiça fiscal que garante o tratamento isonômico entre os contribuintes por respeitar a capacidade de cada um de contribuir para a manutenção da máquina estatal.

Essa regra constitucional pode ser praticada por diversas formas, pois para tanto basta que se selecione, discrimine, trate de maneira igual os igualmente essenciais e de maneira desigual os diferentemente essenciais na medida da sua diferença de essencialidade, ou seja, onerar mais os menos essenciais, ou mais supérfluos, e desonerar aqueles que são essenciais.

Regina Helena Costa defende serem várias as técnicas que podem ser utilizadas para desenvolver a seletividade:

A seletividade pode ser implementada mediante mais de uma técnica: quer pela *diferenciação* ou *progressividade* de alíquotas, quer por *variações de base de cálculo*, ou, ainda, pela instituição de *incentivos fiscais*. A técnica mais utilizada, em razão de sua eficácia, tem sido a diferenciação de alíquotas.⁷⁸

Leandro Paulsen mostra-se em consonância com essa ideia ao aludir aos ensinamentos de Eduardo Domingos Boattallo:

A efetiva realização do princípio da seletividade, no IPI, pode ser buscada mediante quaisquer técnicas que redundem na modificação quantitativa da carga tributária, como o sistema de alíquotas diferenciadas, a outorga de incentivos fiscais e a manipulação da base de cálculo.⁷⁹

A seletividade, que é regra expressamente atribuída ao IPI e ao ICMS, tem como reflexo a fixação de alíquotas diferenciadas com base na essencialidade de produtos e serviços, mas também reflete perfeitamente o princípio da isonomia que orienta todas as exonerações tributárias que serão explanadas em seguida.

3.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A Constituição não cria tributos, apenas confere competência à União, Estados, Distrito Federal e Municípios para que instituam determinados tributos, de acordo com os limites nela previstos.

A Constituição garante que determinados itens e atividades não devem ser objeto de tributo, portanto exclui-os do campo de competência tributária, ou seja, nenhum dos entes políticos poderá instituí-los, pois não existe poder para tal. Conforme Luciano Amaro: “Não se

⁷⁸ COSTA, 2015. p. 372.

⁷⁹ PAULSEN, 2014. p. 326.

trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”.⁸⁰

A Constituição monopoliza a função de repartir quais entes terão competência para instituir determinados tributos e nessa tarefa dita exatamente quais exações poderão ser criadas. Reparte, assim, o poder de tributar, mas durante a tarefa de definir tal poder exclui determinadas situações.

As imunidades podem ser fixadas em razão de características objetivas, ou seja, pode ser prevista em função do objeto que seria alvo do tributo, por exemplo, a imunidade conferida a livros e seus insumos. Podem também serem previstas por conta do sujeito passivo da tributação. A Constituição deixa de conferir competência para tributar determinadas pessoas por, normalmente, ter entendido o constituinte que tais pessoas têm maior importância social e necessitam de maior autonomia diante de um dos maiores poderes do Estado em face dos indivíduos, a tributação.

Novamente, utilizando-se dos ensinamentos de Luciano Amaro:

As imunidades são definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação (por exemplo, a renda, em regra passível de ser tributada, é imune quando auferida por partido político ou por entidade assistencial que preencha certos requisitos). Mas podem, também, as imunidades ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune).⁸¹

Assim, as imunidades objetivas são conferidas em relação a relevância do objeto tributado, enquanto que as imunidades subjetivas são conferidas por conta da importância do sujeito tributado.

Feita essa análise, pode-se entender que as imunidades são exclusões da competência de instituir tributos que onerem determinadas circunstâncias, quer em função de critérios pessoais, quer em função de critérios objetivos. São, por isso, fruto da vontade do constituinte, o qual objetiva alcançar determinadas finalidades por meio da desoneração tributária.

⁸⁰ AMARO, 2010. p. 175.

⁸¹ AMARO, 2010. p. 176.

Tais finalidades apresentam peso axiológico mais significativo. Isso porque tem uma maior rigidez em comparação com as demais exonerações, já que normas constitucionais são mais dificilmente alteradas, quando não são consideradas cláusulas pétreas.

Aliomar Baleeiro aponta a imunidade como uma limitação ao poder estatal de tributar, isto é, de instituir tributo:

As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, por meio de disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias e fatos, enfim situações que define.⁸²

Paulo de Barros Carvalho critica o entendimento de que a imunidade seria limitação a competência, anotando:

O raciocínio não procede. Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.⁸³

Assim, é sábia a lição que coloca a imunidade como mais um dispositivo fixador da competência tributária, ou seja, ela não exclui determinadas situações da competência, mas sim deixa de conferir, nunca chegam a integrar a competência tributária prevista na Constituição.

A imunidade tributária, portanto, é disposição constitucional que compõe a norma de competência tributária, de forma a dizer aquilo que não as integra, isto é, é uma forma de definir a incompetência para legislar sobre a tributação de determinadas situações.

A Corte Constitucional tem entendimento compatível com o que foi defendido aqui:

Imunidade. Entidade de assistência social. Artigo 150, VI, c, CF. Imóvel vago. Finalidades essenciais. Presunção. Ônus da prova.

1. A regra de imunidade compreende o reverso da atribuição de competência tributária. Isso porque a norma imunitória se traduz em um decote na regra de

⁸² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964. p. 231.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 181.

competência, determinando a não incidência da regra matriz nas áreas protegidas pelo beneplácito concedido pelo constituinte.

2. Se, por um lado, a imunidade é uma regra de supressão da norma de competência, a isenção traduz uma supressão tão somente de um dos critérios da regra matriz. [...]

(STF, 1ª T., RE 385091, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, ago/2013) ⁸⁴

Apesar de perceber as imunidades como normas de competência, o STF firmou jurisprudência segundo a qual essas normas suprimem competência. E como visto anteriormente, essa posição é francamente rechaçada por Paulo de Barros Carvalho.⁸⁵

Citado autor ainda observa que se pode entender toda norma de competência como limitadora, pois ao firmar a competência tributária de determinado ente político e excluindo a de outro, ter-se-ia uma limitação em relação a este segundo, ou quando simplesmente não fosse conferida expressamente a competência para tributar determinada atividade haveria, igualmente, limitação. Conforme suas palavras:

[...] é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo, todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita legalidade. E, assim por diante, cada investida do fisco, violadora dos primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade da jurisdição e de todo o amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto Maior prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar “Imunidades Tributárias”. ⁸⁶

A despeito dessa impropriedade apresentada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, seu posicionamento se mostra em consonância com a doutrina em geral. Isso por que acolhe a natureza eminentemente constitucional das imunidades e aduz também a sua finalidade de estabelecer a competência tributária.

⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Brasil, Recurso Extraordinário n. 385.091, julgado em 08/2013. Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em < www.stf.jus.br > Acesso em: 07 de maio de 2015.

⁸⁵ CARVALHO, 2015. p. 181.

⁸⁶ CARVALHO, 2015. p. 181.

3.3 ISENÇÕES

Após explicitado o entendimento da doutrina e a jurisprudência do STF sobre as imunidades tributárias, passa-se a discorrer sobre a isenção tributária.

Para tanto é necessário diferenciar isenções e imunidades. Como visto acima, as normas de imunidade estão previstas na CF. As normas de isenção estão previstas em legislação infraconstitucional. Eis assim a mais evidente diferença entre os dois tipos de normas.

Ao exercer a competência tributária, tal como fixada na Constituição, o legislador infraconstitucional pode prever situações que não quer que sofram a incidência de determinado tributo. Para tanto ele pode, na mesma lei, ou em lei específica, prever que determinada situação não será onerada pelo tributo. Para tanto, a Constituição prevê em seu artigo 150, §6º, a possibilidade de que, por meio de lei infraconstitucional, se confira isenção, dentre outras medidas, com a finalidade de livrar o contribuinte do pagamento, seja por não incidir tributo, como na isenção, seja por liberá-lo do pagamento.

Veja-se o disposto na CF:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Sacha Calmon Navarro Coêlho esclarece essa diferença entre a norma isentiva e a norma de imunidade:

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional.

A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).⁸⁷

Dessa forma, tem-se o surgimento de uma isenção. Pode-se entender a isenção como regra que compõe a norma instituidora do tributo. Tal como a imunidade trata-se de disposição definidora de competência, a isenção dispõe sobre a incidência do encargo.

⁸⁷ COÊLHO, 2010. p. 146.

Roque Antonio Carrazza cita a posição de Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão, que definem a isenção como a dispensa legal do pagamento de tributo devido. Com a ocorrência do fato gerador surgiria a obrigação tributária, a qual não poderia ser exigida, pois a lei dispensaria o seu cumprimento.⁸⁸ Esse entendimento não encontra resistência da jurisprudência da Corte Suprema brasileira, conforme aponta André Mendes Moreira, em sua tese de doutorado:

Considera o STF que a isenção é dispensa legal de tributo devido. Ou seja: há incidência da norma tributária sobre o fato gerador que efetivamente ocorre no mundo fenomênico. Todavia, por força de uma norma secundária – isencional – que atua sobre a norma de tributação tem-se a remissão do montante devido. Assim, a concessão de isenção equipara-se, sob a ótica do STF, ao próprio pagamento do tributo devido. Afinal, tendo havido incidência e, *a posteriori*, remissão do tributo e de todos os seus consectários, houve a extinção do crédito tributário com os mesmos efeitos que o pagamento ou qualquer outra causa extintiva predicada no art. 156 do CTN operaria. Essa interpretação não é recente, tendo sido construída ao longo de décadas perante a Suprema Corte, como alerta SACHA CALMON.⁸⁹

Essa posição é bastante atacada por parte da doutrina, pois como o próprio Roque Antonio Carrazza critica, a ideia de dispensa legal seria a definição da remissão tributária e não da isenção.⁹⁰

Com base nessa ideia José Souto Maior Borges assinala que “isenção não é forma de extinção de obrigação pela dispensa do crédito, mas fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação”.⁹¹ O tributarista defende a isenção como excludente de obrigação tributária, ou seja, haveria a norma tributária e a norma isentiva, sendo que esta vem para limitar as situações tributáveis por aquela. A norma de isenção seria uma norma de não incidência.⁹²

A isenção seria a ferramenta que afastaria a incidência da norma tributante. Portanto, a norma de isenção viria para gerar a exceção à hipótese de incidência, a qual *apriori* teria uma amplitude maior do que aquela verificada após a incidência da norma isencional.

⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28ª ed. ver., ampl. e atual. São Paulo: Malheiro, 2012. p. 980-981.

⁸⁹ MOREIRA, 2009. p. 132.

⁹⁰ CARRAZZA, 2012. p. 981.

⁹¹ BERGE, José Souto Maior, apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 142.

⁹² BERGE, apud COELHO, 2010. p. 143.

Sacha Calmon Navarro Coêlho traz passagem da obra de José Souto Maior Borges para aclarar o entender deste:

A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. Nesse sentido pode-se dizer que a isenção atua como qualquer outra regra excepcional, em face do princípio da generalidade da tributação. Posto a doutrina nem sempre tenha apreendido, com a necessária clareza, essa característica, não tem outro sentido a proposição da Ciência do Direito Tributário de que a regra jurídica de isenção configura hipótese de não incidência legalmente qualificada. A não incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência da regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência.⁹³

Dessa posição discorda Sacha Calmon Navarro Coêlho. Para o jurista mineiro a norma de isenção não seria norma, mas sim apenas dispositivo, lei ou artigo de lei, que precisa ser aplicado juntamente com o conjunto de leis que a ele se relacionam, isto é, nas suas palavras: “As normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas, por isso que se projetam do *contexto jurídico*”.⁹⁴

Persistindo em sua análise, questiona que para que ocorra a incidência da norma de tributação se faz necessária a perfectibilização dos fatos jurígenos descritos na hipótese de incidência, fatos esses que somente serão fixados após rechaçados os fatos não tributáveis por força de lei.⁹⁵

Se o objeto da isenção não compõe a hipótese de incidência, este nem mesmo poderia ser considerado fato gerador quando este toma forma no mundo dos fatos. Corroborando com essa intelecção, Roque Antonio Carrazza menciona em sua obra o trabalho de Uliud José Pinto da Costa, o qual argumenta em favor da ideia de que a isenção não é posta posteriormente à instituição do tributo, mas sim que integra junto com as demais disposições sobre esse tributo a sua norma padrão de incidência.⁹⁶

Em seu Curso de Direito Constitucional Tributário, Roque Antonio Carrazza leciona:

Para ilustrar sua ideia, exemplifica: lei que isenta do pagamento do IPTU os proprietários de imóveis localizados em determinado bairro, na verdade, não está mutilando a norma jurídica deste imposto; apenas lhe está dando nova configuração. São suas as seguintes palavras [de Uliud José Pinto da Costa]: “Ao excluir

⁹³ COÊLHO, 2010. p. 143.

⁹⁴ COÊLHO, 2010. p. 143.

⁹⁵ COÊLHO, 2010. p. 144.

⁹⁶ CARRAZZA, 2012. p. 990-991.

determinada localidade da incidência tributária, o legislador não reduz o aspecto espacial da norma, mas compõe outra norma tributária, diversa da anterior”. [...]

Logo não há uma norma jurídica tributária (anterior) e uma norma jurídica isentiva (posterior). O que há, sim, é a resultante das leis tributárias e das leis isentivas, que é a *norma jurídica tributária* com a conformação que estas lhe imprimiram. [...]

Portanto, desenvolvendo o raciocínio do jovem mestre maranhense, a isenção dá um novo feitiço à norma jurídica tributária, impedindo que certos fatos sejam alvo de tributação. Não investe contra a norma jurídica tributária, mas lhe comunica nova catadura.⁹⁷

O mesmo conceito é apresentado por Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Destarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é “desjuridicizante” ou “destrutante”). Tal sucessividade inexiste no plano lógico-jurídico. As relações jurídicas “não se passam no mundo das percepções visuais e auditivas, gustativas ou táteis, passam-se, são, no mundo do pensamento, que é parte do mundo total”.⁹⁸

Finalmente, adere-se a teoria mencionada por Sacha Calmon Navarro Coêlho e Roque Antônio Carrazza, para definir a isenção como disposição que compõe, juntamente com outras, a norma jurídica tributária, de forma a determinar o seu alcance. Definição essa que se contrapõe àquela sustentada por parte da doutrina pátria, para qual a isenção é norma limitadora da incidência da norma jurídica tributária.

Dessa forma, cabe dizer que as isenções se aproximam das imunidades, mas, enquanto esta trata-se regra definidora de competência, aquela trata-se de regra definidora da abrangência da norma jurídica tributária. Ambas se somam ao sistema de disposições jurídicas para compor uma norma jurídica, seja de competência, seja de tributação.

3.4 A NÃO INCIDÊNCIA

A incidência tributária é tema pertinente a todo esse capítulo, sendo que engloba os dois últimos institutos acima referidos. Toda norma pressupõe sua incidência, ou seja, gerar os seus efeitos nela mesma prescritos, porém no estudo da norma tributária verifica-se a incidência como a ocorrência da hipótese de incidência diante da prática do fato gerador. Tem-se assim a incidência da norma jurídica tributária.

Luís Eduardo Schoueri afirma que esse fenômeno é definido pela doutrina da seguinte forma:

⁹⁷ CARRAZZA, 2012. p. 991.

⁹⁸ COÊLHO, 2010. p. 144.

A ideia de incidência remete a uma aproximação do fenômeno jurídico segundo a qual o plano normativo, pairando sobre o plano fático, incidiria a cada vez em que houvesse plena coincidência entre a hipótese abstrata e a situação concreta, dando-se, então, a subsunção do fato à norma.⁹⁹

Para tanto, percorre-se um caminho até que exista essa possibilidade. Primeiramente, remete-se a competência para instituir tributo, pois a ausência dessa termina por fulminar qualquer chance de que a norma venha a incidir, já que esta nem mesmo existirá.

Paulo de Barros Carvalho, apesar de criticar esta expressão, admite que se pode referir a imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada:

Há, porém, outra porção de significado que muitas vezes aparece colorindo o verbo *incidir*, na linguagem da Ciência do Direito: é aquela que denota o surgimento da *obrigação tributária*, no preciso instante em que se deu a realização do fato jurídico. Na sentença *ocorreu o pressuposto de fato e nasceu a obrigação tributária* vemos consubstanciada a fenomenologia da *incidência*. E foi com tal carga significativa que certos autores empregaram a dicção *não incidência*, onde o *não* prefixo muda a valência proposicional, de tal forma que poderíamos enunciá-la assim: inexistiu fato sotoposto à norma tributária, razão pela qual não se instalou o vínculo obrigacional. Exibe a impossibilidade de exigência do tributo, pela inocorrência do fato descrito no antecedente da regra.¹⁰⁰

Destarte, a imunidade pode ser entendida como uma hipótese de não incidência, ou melhor, trata-se de uma não incidência positivada na Constituição. Por motivos socioeconômicos o constituinte desenhou a competência dos entes políticos de forma que se inviabilizou a incidência de qualquer norma tributante sobre certo fato.

A ausência de competência enseja a não incidência, não só por determinação expressa de que certa situação não é passível de tributação – imunidade – mas também por conta de a Constituição simplesmente não ter conferido a nenhum dos entes políticos a competência para tributar essa situação. Dessa forma, a falta de competência para legislar indiretamente gera a não incidência.

Seja por imunidade, seja por que o constituinte não concedeu competência para instituir tributo, a não incidência ainda pode ser verificada mesmo com a devida previsão de competência, pois esta, como foi já dito, não cria tributo. O tributo é criado por meio da atividade legislativa do ente competente, sendo que este pode até mesmo escolher não instituir algum tributo, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas.

⁹⁹ SCHOUERI, 2015. p. 243.

¹⁰⁰ CARVALHO, 2015. p. 185.

A não incidência pode se dar devido a atividade ou omissão do legislador infraconstitucional. A isenção, cuja definição discorreu-se acima, é a manifestação do legislador pelo meio adequado, a lei, para definir a hipótese de incidência, ora vedando a tributação, ora impondo-a.

A doutrina clássica ao tratar da isenção defende a ideia de que a isenção é dispensa de tributo devido, conforme apontamento de Luís Eduardo Schoueri.¹⁰¹ Apesar dessa inteligência, conforme já apontado, parte da doutrina critica esta definição, dizendo que não haveria sequer incidência de norma tributária sobre as situações isentas. E com este último raciocínio, tem-se que isenção seria, juntamente com a imunidade, mais uma das técnicas utilizadas para blindar fatos que, caso contrário, seriam alvo de incidência da norma jurídica tributária.

Luís Eduardo Schoueri conclui da seguinte maneira:

Tem-se, assim, nova aproximação, onde a não incidência – enquanto o oposto da incidência – se manifesta por diversas técnicas: por vezes, o legislador simplesmente deixará de considerar a situação em questão; noutras, a situação será considerada, mas expressamente afastada a tributação. No primeiro caso, tem-se o que classicamente se denominava não incidência (ou não incidência *stricto sensu*); no último, tem-se a isenção que, insista-se, nada mais é que um caso de não incidência (*lato sensu*).¹⁰²

O professor da USP divide a não incidência em *stricto sensu* e *lato sensu*, na primeira tem-se todas aquelas que decorreram de uma omissão do legislador constitucional ou infraconstitucional e a segunda seria gênero da qual a primeira seria espécie ao lado daquelas que decorreram da vontade destes e foram objeto da sua atividade legislativa.

Analisando a mesma questão, Sacha Calmon Navarro Coêlho diferencia imunidade e isenção da não incidência natural ou pura, como ele chama a não incidência por omissão, “A imunidade e a isenção são, existem, vêm de *entes legais positivos*. A não incidência natural ou pura como tal inexistente, é um não ser. A imunidade e a isenção são técnicas legislativas”.¹⁰³

Dessarte, Luciano Amaro converge:

Como vimos, as diferenças entre as várias formas de não incidência dizem respeito à *técnica legislativa*. Se o ordenamento jurídico declara a situação não tributável, em preceito constitucional, temos a hipótese de *imunidade tributária*. Se a lei exclui a situação, subtraindo-a da regra de incidência estabelecida sobre o universo de que ela

¹⁰¹ SCHOUERI, 2015. p. 244.

¹⁰² SCHOUERI, 2015. p. 246.

¹⁰³ COÊLHO, 2010. p. 150.

faz parte, temos a *isenção*. Se o fato simplesmente não é referido na lei, diz-se ele pertencente ao campo da *não incidência pura e simples*, ou da *não incidência, tout court*.¹⁰⁴

Dessa análise sobre a não incidência (*lato sensu*) pode-se concluir pela seguinte divisão: não incidência por omissão (*stricto sensu*) e por ação do legislador. Naquela encontra-se a simples falta de previsão constitucional de competência ou infraconstitucional de abrangência, e nesta tem-se a imunidade e a isenção, uma tratando-se de vedação constitucional e a outra de vedação infraconstitucional.

3.5 ALÍQUOTA ZERO

A alíquota zero refere-se a uma medida frequentemente utilizada pela administração pública para exercer a função extrafiscal de impostos para os quais o princípio da legalidade é flexibilizado, ou melhor, impostos que são passíveis de terem suas alíquotas modificadas por atos administrativos, por exemplo, o Imposto sobre Produtos Industrializados.¹⁰⁵

Hugo de Brito Machado, em breve menção sobre a técnica da alíquota zero, esclarece:

As alíquotas dos referidos impostos podem ser alteradas por atos do Poder Executivo, vale dizer, nos limites e nas condições estabelecidas em lei podem ser fixadas por ato administrativo. Assim, as autoridades da Administração Tributária passaram a utilizar a denominada “alíquota zero” para concederem isenção, burlando a norma do art. 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional.¹⁰⁶

Já Regina Helena Costa aponta que a doutrina se divide, pois parte encontraria na alíquota zero mera espécie de isenção e outra parte a enxergaria como exoneração interna quantitativa.¹⁰⁷

Para a autora, a alíquota zero não pode ser considerada isenção, conforme expõe:

Para nós, isenção e alíquota zero são conceitos distintos. Conquanto, inegavelmente, constituam ambas modalidades de exoneração tributária, o fato é que a isenção – consoante a concepção que adotamos – significa a mutação da hipótese de incidência tributária, em razão da colidência da norma isentiva com um de seus aspectos. Já a alíquota zero é categoria mais singela, pois traduz a redução de uma das grandezas

¹⁰⁴ AMARO, 2010. p. 306-307.

¹⁰⁵ MACHADO, 2001. p. 111.

¹⁰⁶ MACHADO, 2009. p. 236.

¹⁰⁷ COSTA, 2014. p. 305.

que compõem o aspecto quantitativo, restando preservada a hipótese de incidência tributária.¹⁰⁸

Divergindo de Regina Helena Costa, Paulo de Barros Carvalho, em mais aprofundada análise, verifica que a alíquota zero se aproxima da isenção, pois aquela nada mais é do que a supressão de um dos fatores quantitativos da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, a alíquota.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Importa referir que o legislador muitas vezes dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico de recontro normativo, mas não chama a norma mutiladora de isenção. Não há relevância, pois aprendemos a tolerar as falhas do produto legislado e sabemos que somente a análise sistemática, iluminada pela compreensão dos princípios gerais do direito, é que poderá apontar os verdadeiros rumos da inteligência de qualquer dispositivo de lei.

É o caso da *alíquota zero*. Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do consequente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percução tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não se tratasse do mesmo fenômeno jurídico. Assim ocorre com supressões do critério temporal (suspensão ou diferimento do imposto) e do critério material, quando se compromete o verbo (chamada de *definição negativa da incidência*).¹⁰⁹

Conforme este autor, a alíquota zero seria apenas o nome dado pelo legislador para uma das técnicas utilizadas para isentar situações da incidência da norma tributária. Vale lembrar aqui o posicionamento de Roque Antonio Carrazza e Sacha Calmon Navarro Coêlho, os quais vêm na isenção não uma mutilação da norma, mas sim dispositivo que a integra e contribui para definir sua abrangência.

Leandro Paulsen soma-se à parte da doutrina que abraça a não confusão da alíquota zero com a isenção¹¹⁰:

A **alíquota zero** corresponde ao estabelecimento de alíquota nula, resultando em tributo sem qualquer expressão econômica. Zero pontos percentuais sobre qualquer base dará sempre zero. Desse modo, embora instituído o tributo e ocorrido o fato gerador, o valor apurado será zero, e nada será devido. [...]

A **isenção**, de outro lado, pressupõe a incidência da norma tributária impositiva. Não incidisse, não surgiria qualquer obrigação, não havendo a necessidade de lei para a

¹⁰⁸ COSTA, 2014. p. 306.

¹⁰⁹ CARVALHO, 2015. p. 451.

¹¹⁰ PAULSEN, 2014. p. 400.

exclusão do crédito. A norma de isenção sobrevém justamente porque tem o legislador a intenção de afastar os efeitos da incidência da norma impositiva que, de outro modo, implicaria a obrigação de pagamento do tributo.

Após o exposto sobre a isenção, não é possível entender que a alíquota zero se confunda com essa. Apesar de, como apontou Hugo de Brito Machado,¹¹¹ na prática alcançarem o mesmo resultado, que é a desoneração do contribuinte, são diferentes, pois a isenção integra a norma jurídica tributária para definir por exclusão quais são os fatos geradores de determinado tributo, de forma que não cabe falar em tributo instituído sobre o fato isento, enquanto a alíquota zero trata-se de mera técnica para reduzir a zero a carga tributária referente a obrigação tributária, que neste caso chega a nascer, mas sem alcançar valor algum.

Sacha Calmon Navarro Coêlho anota, acerca desse raciocínio:

A hipótese de incidência dos impostos descreve fatos – jurídicos (descriptor). A isenção descreve aspectos não tributáveis ligados a pessoas, atos, fatos ou situações, em função do tempo, do lugar e das pessoas ligadas à materialidade dos fatos jurídicos.

Às vezes a norma isentiva especializa aspectos específicos da própria materialidade eleita como jurídica. Em quaisquer circunstâncias, o fato isento traduz uma realidade não jurídica. A isenção entra na hipótese da norma aprumando a descrição do fato gerador que, por isso, não ocorre, impedindo o nascimento do dever tributário. A alíquota, a seu turno, é um quantificador do dever tributário já nascido. Sendo zero, nulifica o *quantum* devido, atuando no mandamento da norma. É no momento de apurar o *quantum debeatur* da obrigação que a técnica atua. O mandamento da norma é um prescritor. Sem valor, a prescrição é, mas não tem como incidir no mundo fenomênico (não há prestação).¹¹²

Concluindo, a alíquota zero assim deve ser considerada como mais uma espécie do gênero exoneração tributária, ao qual pertence juntamente com a isenção, sem com esta se confundir. Na alíquota nulificada tem-se a perfectibilização da obrigação tributária, sendo que o tributo não chega a surtir os seus efeitos, ou seja, a norma chega a incidir pela verificação do fato gerador, mas a obrigação não gera ônus, por conta do quantificador zerado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ainda aponta o entendimento da Suprema Corte como correto em sua conclusão, porém tomada por fundamentos, os quais foram confrontados acima. Para a Corte Constitucional, isenção e alíquota zero são institutos diferentes, razão que coaduna-se com o pensamento do autor, mas parte-se da premissa que a isenção é dispensa de tributo devido e que para ser devido demanda uma alíquota maior que zero. Tal premissa fora devidamente criticada nas páginas anteriores.

¹¹¹ MACHADO, 2009. p. 236

¹¹² COÊLHO, 2010. p. 155.

Sacha Calmon Navarro Coêlho relata:

O Supremo Tribunal Federal tem decidido reiteradamente que isenção e alíquota zero não se confundem. A Corte, embora não tenha até hoje fixado os fundamentos científicos da distinção, o que poderia fazer com fulcro na teoria da norma jurídica tributária, tem preferido, circunstancialmente, escorar-se na teoria clássica da isenção, que enxerga na *dispensa legal do pagamento do tributo* o cerne de fenômeno isencional. O STF tem entendido haver uma obrigação surgida e atuante de pagar tributo que fica elidida pela superveniência da regra de isenção, dispensadora do pagamento, a excludente do crédito tributário. No RE nº 76.284, está dito que as “decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal distinguiram a isenção da tarifa livre ou zero por entender que a figura da isenção tem como pressuposto a existência de uma alíquota positiva e não a tarifa neutra, que corresponde à omissão da alíquota do tributo”.¹¹³

Dessa maneira, em apertada análise, discorreu-se sobre as exonerações tributárias. Ressaltou-se as suas características, de cada um desses institutos de direito tributário, estudo esse necessário para o desenvolvimento do próximo capítulo.

A seguir, examinar-se-á o confronto entre a regra da não-cumulatividade e as exonerações tributárias estudadas nesse capítulo.

¹¹³ COÊLHO, 2010. p. 154.

4 A NÃO-CUMULATIVIDADE E AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Agora adentrar-se-á no estudo da não-cumulatividade conjugada com as exonerações tributárias. As exonerações têm um grande impacto na sistemática da regra da não-cumulatividade.

O esquema de compensação de créditos e débitos, que a Constituição define para evitar que determinados impostos sejam cumulativos, demonstra-se em muitos casos ineficaz quando entre as diversas etapas de produção ocorre a não tributação, quaisquer que sejam as técnicas exonerativas até aqui estudadas.

4.1 DIREITO AO CRÉDITO DO ADQUIRENTE EM OPERAÇÕES IMUNES, ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU SUBMETIDAS À ALÍQUOTA ZERO

Como visto antes, tanto imunidade como isenção e não incidência *stricto sensu* compõem as hipóteses de não incidência do ordenamento jurídico brasileiro. A não-cumulatividade é norma constitucional que pretende evitar que o mesmo imposto incida várias vezes durante a sucessão de operações produtivas.

Sacha Calmon Navarro Coêlho assinala com clareza a razão da não-cumulatividade:

[...] a razão de ser do princípio da não cumulatividade é a busca pela tributação da riqueza nova, evitando a dupla incidência sobre a mesma base, de forma a repercutir os ônus para o contribuinte de fato: o consumidor.¹¹⁴

Para tanto, a Constituição previu, inclusive, o método que deve ser utilizado para alcançá-la, conforme o disposto em seu art. 153, §3º, inciso II: o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.¹¹⁵

É nesta técnica, que denomina-se de imposto contra imposto, que as exonerações interferem. A incompatibilidade aparece quando a exoneração está interposta na cadeia, sobre a qual incide o tributo, comprometendo o montante cobrado nas operações anteriores. Não há o tributo cobrado na operação imediatamente anterior para ser convertido em crédito, apesar de outras operações anteriores à última terem sido tributadas.

¹¹⁴ COÊLHO, 2010. p. 480.

¹¹⁵ BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acessado em 12 de maio de 15.

As exonerações, que tem geralmente a finalidade de diminuir a carga tributária sobre determinadas atividades e bens, acaba por se tornar mero diferimento, porque transfere o ônus para o adquirente, geralmente majorando-o.

Sacha Calmon Navarro Coêlho descreve com perfeição a incompatibilidade e o seu resultado:

A bem da verdade, em impostos como o ICMS, em razão da técnica não cumulativa ou, por outro lado, em razão da conta-corrente fiscal, existe uma radical incompatibilidade entre a natureza da exação e as exonerações fiscais. Dar isenção numa fase intermediária do ciclo ou mesmo conceder imunidade significa “transferir” para o elo seguinte o “ônus” do imposto. Haverá *isenção* ou *imunidade* para “A”, o transmitente, mas “B”, o adquirente, pagará o seu *débito sem o crédito da operação anterior*, isto é, pagará o que “A” deixou de pagar ao estado (efeito de acumulação).¹¹⁶

A não-cumulatividade é afetada, principalmente no caso do ICMS, pois o alienante tem de estornar os créditos adquiridos pelos seus insumos e o adquirente não pode creditar-se de nenhum valor, sendo que o tributo incidirá sobre o valor integral do seu produto final novamente. Assim o alienante que arcou com o valor do tributo incluso no preço dos seus insumos acaba por transferir esse valor para o adquirente por meio do preço dos produtos negociados entre eles.

Esse valor trata-se de tributo, mas por conta da não tributação na operação anterior não gera crédito para abatimento e, conseqüentemente, sofrerá com a incidência integral quase como se ele tivesse que pagar o imposto sobre os insumos que utilizou além daquele incidente sobre o seu produto final.

André Mendes Moreira, ao tratar do mesmo problema enfrentado pelo IVA europeu, ensina:

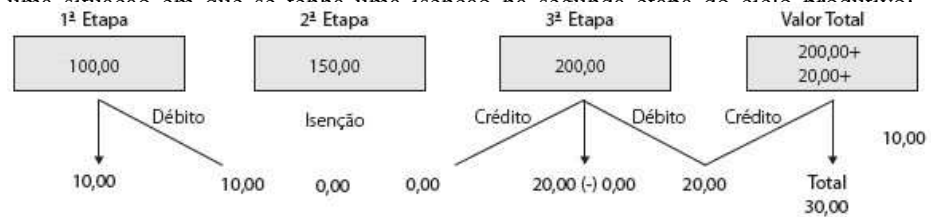
No que tange ao primeiro fator apontado pela cumulatividade residual do IVA, a conclusão a que se chega é a de que a técnica do valor adicionado inadmitte – para a manutenção íntegra da não-cumulatividade – isenções ou não-incidências, exceto se estas forem concedidas na última etapa de circulação da mercadoria. Na prática, tal favor fiscal (quando não concedido na venda ao consumidor final, mas sim em etapa anterior da cadeia) importa em aumento de carga tributária (pois os créditos deixam de ser aproveitáveis quando a operação é não-tributada; como o IVA incide sobre o valor integral da saída, tem-se, nessas hipóteses, inexorável aumento da carga).¹¹⁷

Luís Eduardo Schoueri esclarece o problema com um exemplo em que numericamente analisa a questão:

¹¹⁶ COÊLHO, 2010. p. 472.

¹¹⁷ MOREIRA, 2009. p. 79.

O problema deste dispositivo é que se a isenção ocorre no meio da cadeia produtiva, o imposto eventualmente pago em etapa anterior fica perdido, não mais podendo ser utilizado se posteriormente surgir uma operação tributada. Veja-se numericamente uma situação em que se tenha uma isenção na segunda etapa da cadeia produtiva:



Ou seja: no exemplo numérico, vê-se que na primeira etapa, fora recolhido o valor de 10,00 a título de imposto; na segunda, houve uma isenção e por isso nada foi recolhido (e nada houve de crédito); na terceira etapa, houve uma nova incidência, apurando-se um débito de 20,00 mas não havia crédito, já que a etapa anterior fora isenta. Com isso, o Fisco acaba recebendo todos os 20,00 da terceira etapa, além dos 10,00 da primeira etapa, totalizando 30,00.¹¹⁸

Dessa forma, evidencia-se a onerosidade excessiva gerada pela introdução da exoneração na cadeia de produção que fora atingida por tributo não-cumulativo bem como a ineficácia da técnica exonerativa utilizada.

As imunidades, isenções e não incidências *stricto sensu*, como visto, não permitem o surgimento de obrigação tributária, isto é, ditam que não há tributo a incidir sobre determinadas situações, por isso na maioria das vezes são instituídas com o intuito de diminuir o ônus tributário sobre situações e bens que são considerados de maior valor social. A situação aqui descrita pela inserção de uma dessas exonerações acaba não só inutilizando-a, mas também mutilando a regra da não-cumulatividade.

A exoneração tributária quando aplicada a tributo não-cumulativo mostra-se, *a priori*, prática extremamente nociva, mas por meio da doutrina e da jurisprudência desenvolveram-se duas alternativas a esse obstáculo, a concessão de créditos presumidos ao adquirente de itens não onerados por tributo e a manutenção de créditos pelo alienante quando a saída do produto sofre desoneração.

André Mendes Moreira argumenta, em estudo sobre o tema, que o STF sustentou em sua jurisprudência que existia direito ao crédito presumido de IPI diante da aquisição de materiais não tributados:

[...] o Plenário do Tribunal – agora sob a condução originária de JOBIM – retomou a discussão sobre os créditos presumidos de IPI. Todavia, a lide recaía, nessa oportunidade, sobre o direito ao crédito de materiais sujeitos à alíquota zero do imposto (é fato que, nos votos, há menção ao creditamento sobre insumos não-tributados; todavia, como posteriormente esclarecido em sede de embargos

¹¹⁸ SCHOUERI, 2015. p. 410.

declaratórios, o caso concreto cuidava exclusivamente de tributação pela alíquota zero).

Relembrando o posicionamento da Corte em matéria de isenção, e equiparando-a à tributação pela alíquota zero e à não-incidência – afinal, o efeito, nos três casos, é a ausência de imposto a pagar – pugnou o Relator pela concessão dos créditos presumidos, no que foi acompanhado pela maioria dos componentes do Plenário, vencido o Ministro ILMAR GALVÃO. Todos os demais membros da Corte, embora reconhecendo a ontológica distinção entre isenção e alíquota zero, entenderam que, para não se transformar a ausência de tributação (que ocorre quando a União determina a alíquota zero para um produto) em um simples diferimento, é imperiosa a concessão do crédito presumido. [...]

Após esse acórdão, a questão passou a ser decidida monocraticamente no STF, às dezenas, sendo confirmada pelas Turmas em sede de agravos regimentais. Garantia-se aos contribuintes do IPI o direito ao crédito presumido na aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero, ao argumento – verosímil, diga-se de plano – de que a não-concessão dos créditos importaria majoração do imposto, decerto não objetivada pela norma que zerou a alíquota de um produto.¹¹⁹

Essa foi a resposta encontrada na jurisprudência para a questão em análise e que evitou o imposto tornar-se cumulativo. No exemplo trazido por Schoueri, ter-se-ia na terceira etapa um crédito presumido de 10,00, o qual faria com que o imposto total incidente sobre o produto final fosse de apenas 20,00, que corresponde a alíquota de 10% aplicada sobre a base 200,00.

Essa solução não evitava somente a cumulatividade do tributo mas também a ineficácia, ou até mesmo o efeito contrário do pretendido, da exoneração.

Assim, o STF julgou por vários anos, apesar de a Fazenda Pública evitar que essas decisões transitassem em julgado. Com efeito, retornou-se a examinar estes acórdãos, conforme André Mendes Moreira continua a relatar:

Todavia, em todos esses casos a Procuradoria da Fazenda Nacional opunha embargos declaratório, pedindo a atribuição de efeitos infringentes, na tentativa de reverter o posicionamento da Corte – e evitando, com isso, o trânsito em julgado de qualquer processo sobre o tema. Graças aos esforços da União Federal, em 2007 o Plenário voltou a analisar dois recursos extraordinários que curavam dos créditos presumidos do IPI concedidos para insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados (em relação à isenção, não mais se voltou a discutir após a decisão prolatada em 1998 no RE nº 212.484/SC).

Pois bem. Iniciadas as discussões, o Ministro MARCO AURÉLIO (Relator), retomou seu entendimento anterior (que era pelo creditamento). Após argumentações de ordem econômica, em que se referia a um “esqueleto de bilhões de reais”, o Ministro sustentou que a não cumulatividade tributária exige, para que haja direito à compensação, a incidência de imposto na etapa anterior. Tal incidência se dá quando há isenção tributária, mas inexistente em se tratando de alíquota zero ou produtos não

¹¹⁹ MOREIRA, 2009. p. 141-142.

tributados. Também modificando seu posicionamento, a Min. ELLEN GRACIE acompanhou MARCO AURÉLIO diferenciando isenção de alíquota zero, *in verbis*:

“Isenção (...) é, a rigor de técnica, exclusão de um imposto incidente. Já com a alíquota zero não surge obrigação de recolhimento (...). O montante devido (...) é igual a zero.”

[...] Com essas premissas, concluiu pela não concessão do direito ao crédito para insumos gravados com alíquota zero ou não tributados, ainda que tal importe em majoração do imposto devido ao longo de toda a cadeia.¹²⁰

Após à interposição de embargos de declaração com efeitos infringentes pela Fazenda Nacional, o entender dos Ministros modificou-se e a maioria passou a entender que não cabia mais a concessão de créditos presumidos. Isso porque não haveria a incidência de imposto na operação tributada em alíquota zero ou sem tributo incidente. A incidência de tributo na etapa anterior seria requisito imposto pela Constituição para o surgimento do direito ao crédito tributário.

Em artigo posterior a sua tese de doutorado, André Mendes Moreira aponta também a mutação da jurisprudência do STF quanto à isenção, alterando-se a jurisprudência firmada em 1998 quando foi reconhecido o direito de crédito presumidos para os adquirentes de itens isentos do imposto.

André Mendes Moreira observou com precisão:

Em relação ao crédito presumido sobre insumos isentos, a decisão prolatada em 1998 no RE nº 212.484/SC – e efetivamente transitada em julgado, ao contrário das decisões favoráveis de 2002 relativas ao crédito ficto sobre insumos sujeitos à alíquota zero do IPI²⁴ – perdurou durante 12 anos.

Foi em 2010 que, no julgamento do RE nº 566.819/RS25, o STF operou a mutação jurisprudencial sobre o tema, asseverando inexistir direito a créditos presumidos do IPI também sobre insumos isentos utilizados no fabrico de produtos tributados pelo imposto federal. Sob a relatoria do Min. MARCO AURÉLIO e restando vencido apenas o Min. CÉZAR PELUSO, a Suprema Corte equiparou o caso àqueles relativos a insumos não-tributados ou sujeitos à alíquota zero, sustentando ser impossível a outorga de créditos presumidos se não houve incidência na etapa anterior.

Com isso, o STF findou um caminho iniciado em 2003 de reversão do entendimento firmado nos precedentes de 1998 (isenção) e 2002 (alíquota zero) relativos aos créditos presumidos do IPI na compra de insumos. Hodiernamente, portanto, não mais subsiste o benefício em questão, seja em relação aos insumos isentos, não-tributados ou sujeitos à alíquota zero.¹²¹

¹²⁰ MOREIRA, 2009. p. 142-143.

¹²¹ MOREIRA, 2012. v. 1. p. 39.

Dessa forma, tendo por base que a Constituição demanda imposto cobrado na etapa anterior para o surgimento do direito de crédito, o STF entende não ser possível o creditamento presumido.

4.2 EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO LIMITE DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO IPI

A Constituição é soberana e portanto conta com supremacia diante das demais normas, ou seja, nenhuma norma infraconstitucional pode ir de encontro a ela, de forma que só serão válidas as normas infraconstitucionais se conformadas àquelas postas na CF.¹²²

Como citado na primeira parte desse trabalho, a diferença primordial entre a regra da não-cumulatividade do IPI e do ICMS é que somente a segunda comporta exceções, uma vez que a Constituição prescreve explicitamente que “não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes”, na alínea “a”, inciso II, § 2º, do art. 155, e que “acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores”, na alínea “b” do mesmo dispositivo.

Essas duas restrições foram previstas somente para a regra do ICMS e que não podem ser aplicadas extensivamente para o IPI, pois este tem sua própria regra de não-cumulatividade e esta não prevê nenhuma exceção.

Carlos Cesar Sousa Cintra sustenta essa ideia em trabalho realizado sob a coordenação de Hugo de Brito Machado:

O exame do privilegiado tratamento constitucional dispendido à não-cumulatividade do IPI (art. 153, parágrafo 3º, inciso II) evidencia a ausência da previsão de qualquer ressalva à efetivação do abatimento do Imposto incidente na operação realizada pelo contribuinte. Há aqui patente diferença no tocante ao ICMS, já que para este imposto estadual a Carta Magna estabeleceu exceções à possibilidade de apropriação de determinados créditos quando entradas e saídas de mercadorias ou serviços fossem alcançadas pela não-incidência ou isenção (art. 155, parágrafo 2º, II alíneas “a” e “b”).

Por outro lado, também não há nenhuma alusão no texto constitucional à necessidade de integração normativa a fim de que a referida técnica tenha eficácia jurídica. A regra veiculada no art. 153, parágrafo 3º, II indica o fim almejado (não-cumulatividade) e prescreve o mecanismo por meio do qual tal desiderato deve ser alcançado (regime de compensação entre o imposto devido e o que incidiu na operação antecedente), razão pela qual foi dispensado o concurso de legislação infraconstitucional para dar-lhe feição prática.

Diante da inexistência de delegação ao legislador infraconstitucional para a inserção de condições ou limites à extensão da não-cumulatividade tal como modelada pelo constituinte originário, a sistemática de abatimentos descrita no art. 153, parágrafo 3º,

¹²² SILVA, 2012. p. 49.

II, da CF/88, não admite ser encurtada mediante a atuação do legislador ordinário, do Poder Executivo e Judiciário, sob pena de subversão da ordem constitucional.¹²³

A não-cumulatividade é norma completa e prescinde de qualquer atividade legislador infraconstitucional para sua eficácia. André Mendes Moreira confirma tal assertiva quando descreve a regra da não-cumulatividade como norma de eficácia plena, *ipsis litteris*:

São normas de eficácia plena aquelas que, sede a promulgação da Constituição, produzem imediatamente seus efeitos, devendo ser obrigatoriamente observadas pelo Estado (*lato sensu*) e seus cidadãos. Dentre essas, são comumente citadas as que atribuem competências (arts. 21 e 23 da CR/88), inclusive para legislar (arts. 22 e 24) e para instituir tributos (arts. 153, 155 e 156 da Constituição).

No caso do IPI e também do ICMS, pode-se afirmar que a não-cumulatividade integra a norma de competência, pois se trata de característica que determina a forma de instituição do tributo. Noutras palavras, a previsão de abatimento dos valores cobrados na etapa anterior é condição *sine qua non* para a validade das leis tributárias. A final, os entes federados não podem se afastar dos moldes constitucionais dentro dos quais a competência lhes foi atribuída, sob pena de invalidade de suas leis.

Dessarte, ao receberem a delegação constitucional, a União e os Estados têm o dever de, se instituírem o IPI e o ICMS, fazerem-no sob a forma não-cumulativa. Apenas por razões atinentes à unicidade do sistema tributário a lei complementar se faz necessária para balizar as leis estaduais sobre o ICMS. Todavia, como já averbado e reiteradamente decidido pelo STF, não pode o legislador mitigar a não-cumulatividade plasmada na Lei Maior. Aquela predica que o contribuinte faz jus à compensação de imposto cobrado nas operações pretéritas. E esse direito é inatacável.¹²⁴

A norma constitucional que impõe a não-cumulatividade ao IPI, segundo André Mendes Moreira, integraria a norma de competência tributária e não estaria atrelada ao implemento infraconstitucional de outras normas, sendo assim não poderia ser amesquinhada por esta. A não-cumulatividade é norma de eficácia plena assim como as demais disposições constitucionais quanto a competência.

O STF entendeu que a CF exigiria a tributação na etapa imediatamente anterior para que a regra da não-cumulatividade dê gênese ao direito de crédito ao adquirente e o direito a manutenção deles por parte do alienante.

A não cobrança do tributo na operação anterior, como mostrado acima, é o grande obstáculo encontrado quando se trata da interação entre a regra da não-cumulatividade e as exonerações tributárias.

¹²³ MACHADO, 2009. p. 133.

¹²⁴ MOREIRA 2009. p. 107-108.

Tal fundamento implica na cumulatividade do tributo, o qual onera de fato o consumidor e não o contribuinte de direito. Mas ele não afasta a possibilidade de aproveitamento dos créditos tributários por parte daquele que tem a saída dos seus produtos desonerados de tributo. Essa ressalva à aplicação da não cumulatividade só submete o ICMS, o qual tem em sua regra a expressa previsão dessa exceção, o que o constituinte não fez em relação ao IPI.

4.3 DIREITO DE MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS QUANDO HÁ SAÍDA DE PRODUTOS EXONERADOS TRIBUTARIAMENTE

A desoneração de tributos operada por meio de imunidades, isenções, não incidências e alíquotas zero quando presentes na cadeia de incidência do ICMS excluem a aplicação da regra da não-cumulatividade. A CF ao tratar da não-cumulatividade para o IPI não fez as mesmas ressalvas, o que mostra que estas só seriam concernentes ao ICMS.

Porém, em 2009, quando provocado a analisar esse tema o STF julgou pela não existência do direito à manutenção dos créditos pelo alienante de produtos isentos, não tributados – inclusive imunes – e tributados com alíquota zero. Os créditos que ele adquiriu quando comprou insumos tributados por IPI teriam de serem estornados.

André Mendes Moreira descreve tal acontecimento:

Em maio de 2009 o Plenário do STF julgou conjuntamente os Recursos Extraordinários nºs 460.785/RS, 475.551/PR e 562.980/SC. Os três casos envolviam contribuintes cujas saídas eram isentas ou sujeitas à alíquota zero do IPI e que, por essa razão, estavam sendo compelidos a estornar os créditos do imposto acumulados em decorrência da aquisição de insumos tributados.

Por maioria, entendeu a Suprema Corte que, *em razão da inexistência de duas operações subsequentes tributadas*, não haveria direito constitucional a manutenção dos créditos de IPI suportados pela indústria na aquisição dos insumos. Isso porque inexistia cumulatividade, o que afastaria a necessidade de invocação da garantia constitucional. Nessa linha, o art. 11 da Lei nº 9.779/99, que permitiu não só a manutenção de tais créditos como também a sua compensação com outros tributos federais (nos termos do art. 74 da Lei nº 9430/96), teria inovado no ordenamento jurídico, não existindo direito decorrente do princípio da não-cumulatividade.

Restaram vencidos os Ministros CEZAR PELUSO e RICARDO LEWANDOWSKI e, em parte, o Min. EROS GRAU. Sustentaram os dois primeiros que negar-se a manutenção do crédito pelo simples fato de a operação subsequente ser isenta ou sujeita à alíquota zero viola a não-cumulatividade, constitucionalmente plasmada sem qualquer restrição para o IPI. Já o Min. EROS GRAU sustentou que apenas nos casos de saídas isentas haveria direito à manutenção dos créditos, em observância à jurisprudência da Suprema Corte que predica ser a isenção uma dispensa legal de tributo devido (o que pressupõe a incidência da norma de tributação gravando a operação que será isentada *a posteriori* – logo, havendo incidência, ter-se-iam duas

operações subseqüentes tributadas, cumprindo com o requisito erigido pela maioria da Corte para a aplicação do princípio da não cumulatividade).¹²⁵

Assim, a saída de produtos exonerados também resultaria no estorno dos créditos referente aos tributos pagos na aquisição dos materiais utilizados para a sua fabricação. Isso porque, segundo a maioria dos Ministros do STF, não haveria a sequência de duas operações tributadas para que se perfizesse a cumulatividade, que demandaria a aplicação da regra da não-cumulatividade.

O art. 11 da Lei nº 9.779/99 prescreve a utilização de créditos de IPI referentes a insumos, materiais intermediários e materiais de embalagem empregados em produtos com a saída desonerada. Essa Lei teria, segundo a jurisprudência observada por André Mendes Moreira, inovado no ordenamento jurídico e previsto direito novo, inexistente diante do texto constitucional. André Mendes Moreira defende que esse dispositivo legal seria meramente esclarecedor ou até mesmo repetitivo de direito que já existia somente com base na CF:

Data vênia do posicionamento externado pela Corte, parece-nos que o art. 11 da Lei nº 9.779/99 apenas esclareceu um direito preexistente dos contribuintes, que se assentava tanto na jurisprudência pretérita do Supremo Tribunal Federal (em matéria de ICM, porém neste ponto aplicável ao IPI) como na redação da Constituição de 1988. A Lei Maior foi expressa ao determinar, para o ICMS, o estorno dos créditos relativos às operações anteriores às isentas ou não tributadas. Contudo, a CR/88 não fez tal restrição ao IPI.¹²⁶

André Mendes Moreira continua a defender o direito ao crédito com o argumento de que o sistema de crédito adotado pela CF – tributo contra tributo –, ou seja, a conta gráfica do contribuinte, não admite o raciocínio apresentado pelo STF. Nas palavras daquele jurista:

Ademais, estar-se-ia adotando, para fins de tal raciocínio, a sistemática de apuração produto-a-produto, olvidando-se que o *quantum debeatur* de IPI é obtido pelo somatório das entradas e saídas, tributadas ou não, em determinado período de tempo. Se houve aquisição de bem gravado pelo imposto, é direito do contribuinte escriturar o crédito em sua contabilidade. Se houve saída isenta ou não-tributada, inexistirá débito a compor o saldo do mês (que poderá ser credor ou devedor, havendo, na primeira hipótese, o transporte dos créditos acumulados para os períodos subseqüentes).¹²⁷

Sacha Calmon Navarro Coêlho, em crítica ao estorno de crédito tributário, defendeu da mesma forma aquele argumento:

[...] a anulação ou estorno dos créditos anteriores à operação imune ou isenta é uma violência atentatória ao princípio da não cumulatividade. Não faz sentido determinar

¹²⁵ MOREIRA 2009. p. 136.

¹²⁶ MOREIRA, 2009. p. 137.

¹²⁷ MOREIRA, 2009. p. 138.

o estorno (anulação) de créditos fiscais de operações anteriores, perfeitos e acabados, e pela simples razão de que o nosso ICMS [também o IPI] está estruturado pelo sistema *imposto contra imposto* e não pelo sistema *mercadoria contra mercadoria*. Queremos dizer que a conta-corrente fiscal é de apuração periódica, isto é, o contribuinte *soma todas as entradas de mercadorias tributadas* (créditos) e *todas as saídas de mercadorias tributadas* (débitos), abstraindo as entradas e saídas isentas ou imunes. Depois deduz da soma dos créditos o somatório dos débitos. Se o crédito for menor, a diferença é *tributo* a recolher. Se o *crédito* for maior que o débito, a diferença é crédito a transferir para o período seguinte (a apuração da conta-corrente normalmente é feita em períodos fechados de 30 dias). Ora, o próprio mecanismo da não cumulatividade resolve o problema, sem necessidade de “estornos” e “anulações” descabidas.¹²⁸

Ademais dos fundamentos indicados, cabe lembrar a demonstração que Luís Eduardo Schoueri faz para mostrar como a interferência de exonerações em cadeias submetidas a tributo não-cumulativo faz com que o tributo total incidente sobre um determinado produto, isto é, a carga tributária suportada pelo consumidor final, seja consideravelmente maior do que aquele em uma cadeia não maculada por desonerações.

A cadeia produtiva não tem a cumulação do tributo afastada por mera introdução de exonerações em etapas encravadas. Se o direito de crédito tributário do contribuinte não é respeitado, o IPI, nessas situações, passa a ser cumulativo e incidirá duas vezes sobre as riquezas que irão constituir o produto destinado ao consumidor.

Por último, André Mendes Moreira aduz à jurisprudência do STF que define a isenção como dispensa legal de tributo devido. Essa jurisprudência seria incompatível com aquela que não permite o aproveitamento dos créditos de IPI quando a saída de produtos é isenta. Não seria possível creditar-se, pois não haveria duas incidências consecutivas na cadeia de produção, ideia essa oposta à definição de isenção que é abraçada pelo STF.

André Mendes Moreira aponta com razão:

Entrementes, a jurisprudência do STF que equipara a isenção a pagamento do tributo fornece um argumento adicional para a manutenção dos créditos de IPI: como saída foi devidamente tributada (tendo havido, em momento ulterior à tributação, a dispensa legal do imposto devido), não teria havido interrupção na cadeia de imposição do IPI apta a ensejar o estorno dos créditos até então acumulados. Entretanto, é de suma importância repisar que este é apenas um fundamento *adicional*. A regra da não-cumulatividade do IPI, que predica o abatimento do imposto pago nas operações anteriores, veda qualquer tentativa de mitigação do direito ao crédito na hipótese de existirem saídas não gravadas pelo imposto. Não se trata de compensação de imposto ficto, de concessão de crédito presumido. Trata-se, isto sim, de aplicação pura e simples da não cumulatividade, tal como plasmada pela Constituição de 1988 e interpretada pelo Supremo Tribunal Federal. Causou surpresa, dessarte, o entendimento da Corte relatado no item precedente, pugnando pela impossibilidade

¹²⁸COELHO, 2010. p. 473-474.

de manutenção dos créditos de IPI quando as saídas subsequentes são isentas ou sujeitas à alíquota zero.¹²⁹

Essa última observação demonstra a fragilidade do raciocínio apresentado pelo STF, que acaba por ferir regra constitucional à qual a Constituição não impõe nenhuma exceção. Garantindo, dessa maneira, o direito a manutenção dos créditos tributários do IPI quando se confrontando com a saída de produtos desonerados.

Mesmo com a promulgação, em 1999, de Lei que regula a manutenção de créditos nessa situação, este, mesmo com o art. 11 da Lei 9.779/1999, ainda não se encontra plenamente garantido, isso por conta da modalidade de crédito que se imprimiu no referido dispositivo legal. O artigo externa a opção do legislador pelo modelo de crédito físico.

Luís Eduardo Schoueri sustenta que a não-cumulatividade do IPI, em cadeias onde alguma etapa envolva itens exonerados tributariamente, estaria assegurada pelo disposto no art. 11 da Lei 9.779/99. Leciona o autor:

O IPI surgiu como sucedâneo do antigo imposto sobre o consumo. É um imposto não cumulativo que incide apenas no ciclo industrial, não atingindo a agregação de valor que se dá durante a fase de comercialização do ciclo econômico.

Diferentemente do ICMS, no caso do IPI o constituinte foi silente acerca dos efeitos da isenção no meio da cadeia produtiva. Daí por que é salutar a medida do artigo 11 da Lei 9.779/1999, quando permite a compensação de saldo credor de IPI decorrente de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem aplicados na industrialização de produtos isentos. Esta medida evita o efeito cumulativo, já que se restitui, na forma de crédito, o imposto pago nas etapas anteriores à isenção; havendo nova incidência tributada, no futuro, recomeça a cobrança do imposto mas já sem a preocupação do valor que fora recolhido anteriormente, já que este se restituiu.

O IPI manteve seu regime de não cumulatividade pelo crédito físico. Parece possível questionar tal regime, tendo em vista que ele veda o aproveitamento do crédito de todos os insumos que não integrem, fisicamente, o produto final.¹³⁰

O crédito físico, como defendido no terceiro capítulo desse trabalho, não permite, aqui, o aproveitamento dos créditos do ativo fixo, ou melhor, máquinas, ferramentas e outros itens indispensáveis ao exercício da atividade produtiva, mas que não foram consumidos em um único ciclo produtor.

Assim, vislumbra-se a cumulatividade do imposto incidente sobre esses itens, que sem dúvida repercutirão sobre o preço do bem produzido. Impossível afastar por completo a cumulatividade dos impostos plurifásicos, quando não é permitido o aproveitamento do

¹²⁹ MOREIRA, 2009. p. 138.

¹³⁰ SCHOUERI, 2015. p. 411.

crédito na modalidade financeira, sendo que todas aquelas riquezas são indispensáveis a atividade econômica do industrial e mesmo que não integrem fisicamente o produto, integram-no financeiramente, pois os custos com todo o ativo fixo é financiado pelo rendimento que a empresa adquire na exploração de sua atividade final, incluindo o imposto incidente sobre esse maquinário, ferramentas, etc.

Carlos Cesar Sousa Cintra explicita essa ideia, pois, como muitas vezes já dito, o texto constitucional é o único que pode excepcionar a regra da não cumulatividade do IPI e não o faz. Dessa maneira, não pode ser outro o regime do crédito que não o financeiro. Na lição deste:

De modo geral, entendemos que se o Texto Constitucional esboça, de maneira detalhada, o método por meio do qual se atingirá a não-cumulatividade (IPI e ICMS), e não fixa exceções (IPI), não tem o legislador infraconstitucional liberdade para inovar no tocante a questões substanciais, devendo sua atuação cingir-se a disciplinar os aspectos meramente procedimentais necessários a conferir operatividade àquela técnica.¹³¹

Pode-se até mesmo vislumbrar tal regra como um desestímulo à modernização do parque industrial nacional, uma vez que há considerável desvantagem em adquirir um maquinário novo quando diante de mais uma dificuldade imposta pela Fazenda Nacional ao exercício de um direito garantido pela CF.

Consoante o exposto, chega-se à conclusão de que é inadmissível a mutilação da não-cumulatividade, para que se garanta vantagens para determinados estágios da produção industrial. As exonerações têm um papel importante de extrafiscalidade, mas esta deve respeitar a não-cumulatividade, que deve permanecer com a sua efetividade intocada.

A cumulatividade do IPI encontra-se vedada pela constituição, e para que a extrafiscalidade das exonerações tributárias seja conciliada com esta, deve-se atender uma das soluções trabalhadas pela jurisprudência, ou seja, o aproveitamento dos créditos tributários por aquele que tem a saída de seus produtos exonerada ou a concessão de créditos presumidos para aqueles que adquirem tais itens objetos de exonerações.

Esse conflito será, com base na análise da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, examinado sob a inteligência em conjunto dessa teoria, a qual apresenta grande importância para a resolução de conflitos entre normas de direitos fundamentais.

¹³¹ MACHADO, 2009. p. 128.

4.4 NÃO-CUMULATIVIDADE, EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS E A TEORIA DA NORMA DE ROBERT ALEXY

Após tratar da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, da não-cumulatividade e das exonerações tributárias, cabe analisar a questão da interferência das exonerações tributárias na regra constitucional da não-cumulatividade.

A regra constitucional, como defendido no terceiro capítulo, trata-se de regra e não de princípio. Isso, porque a regra expressa no artigo 153, § 3º, II, da CF, determina que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Essa norma não apresenta a possibilidade de que, caso ela entre em conflito com outra norma, passe por um procedimento de sopesamento, tal como é característico dos princípios, mas sim que uma das regras deve ser considerada inválida ou submeter-se a uma exceção, tal como uma regra.

As exonerações tributária, ou seja, alíquotas zero, não-incidências estrito senso, isenções e imunidades, são igualmente regras, pois extrapolam o simples caráter declarativo e podem ter a sua prescrição traduzida para um enunciado deôntico que enuncie uma proibição. São regras que proíbem a oneração, por meio de cobrança de tributos, de certas atividades. Elas já se encontram com toda a extensão de conteúdo definida. Não é possível que se pondere a sua realização, ou melhor, não é possível que alguma dessas desonerações ceda uma certa medida da sua realização para a realização de outra regra. Elas ou são realizadas ou não. Elas expressão deveres e direitos definitivos.¹³²

O resultado dessa constatação é que o conflito em questão deve se submeter as soluções típicas dos conflitos entre regras. As exonerações tributárias em sua maioria, com a exceção da imunidade, são de natureza infraconstitucional. Isso significa que, quando em conflito com a não-cumulatividade, norma constitucional, elas devem ou serem consideradas inválidas ou excepcionadas de forma a manter incólume a não cumulatividade, respeitando a supremacia da Constituição diante do resto do ordenamento jurídico.

Já quanto às imunidades, por terem a mesma hierarquia que a não-cumulatividade, isto é, também se encontram positivadas na CF, podem, *a priori*, serem consideradas como exceções a esta. Essa é uma possibilidade a ser levada em consideração que também não afasta a possibilidade de que uma das soluções encontradas pela jurisprudência

¹³² SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista latino-americana de estudos constitucionais*, n. 1, 2003. p. 611.

brasileira seja utilizada, isto é, a manutenção dos créditos pelo alienante de produtos imunes ou a concessão de créditos presumidos ao adquirente.

Dessa forma, sendo que as normas em questão são todas regras e não princípios, não cabe a aplicação da máxima da proporcionalidade, a qual permitiria um sopesamento entre as normas conflitantes. Segundo Virgílio Afonso da Silva, que toma por base a teoria dos princípios de Robert Alexy, não é caso para a aplicação dessa, a qual implica que as normas sejam princípios:

Como visto, a Constituição não prevê a aplicação da regra da proporcionalidade. E, por uma razão lógica, se não a prevê, também não pode abrir exceções e dizer quando ela não é aplicável. Se se entende, no entanto, que a regra da proporcionalidade decorre logicamente do fato de os direitos fundamentais, em sua maioria, serem princípios, e não regras, não há como tentar afastar a aplicação da regra da proporcionalidade, sob o argumento de que não há previsão constitucional a respeito. Isso não significa, contudo, que, necessariamente, uma aplicação da proporcionalidade poderá autorizar a admissão de provas obtidas por meios ilícitos. Se se entende que essa vedação é uma regra, no sentido definido por Alexy e brevemente comentado no item 2 deste trabalho, não haveria a possibilidade de sopesamento com outros princípios colidentes, porque regras, ao contrário dos princípios, não comportam sopesamento. Não haveria, por conseguinte, como relativizar a proibição das provas ilícitas por meio da aplicação da regra da proporcionalidade, pois essa só é aplicada quando há colisão entre princípios, não nos casos de conflitos entre regras.¹³³

Resta, assim, aplicar as soluções típicas dos conflitos entre normas, ou seja, as regras que não estão em nível constitucional devem ou serem declaradas inválidas, ou devem ser excepcionadas, diante do status constitucional da norma de não-cumulatividade. Já no tocante a imunidade, por encontrar-se também positivada na CF, pode ser entendida como uma exceção à norma da não-cumulatividade.

Os métodos cabíveis para excepcionar as normas de exonerações tributárias já são encontrados na jurisprudência da corte constitucional e inclusive no art. 11 da Lei 9.779/1999, que garante a manutenção do crédito tributário quanto a “matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização”, o que ainda não afasta a cumulatividade do IPI, uma vez que bens do ativo fixo não são alcançados por essa norma. Muito ainda há de ser feito para que se garanta a não-cumulatividade do IPI, a qual é plena, com a exceção das imunidades tributárias. Sob a ótica de uma das teorias mais hodiernas dos direitos fundamentais não é possível que a não-cumulatividade do IPI seja tolhida por normas

¹³³ SILVA, 2002. p. 44-45.

infraconstitucionais, conflito esse que deve encontrar na teoria de Robert Alexy acertada resposta.

CONCLUSÃO

O art. 153, § 3º, II, da CF traz uma das mais importantes normas quando se fala em Imposto sobre Produtos Industrializados. A não-cumulatividade representa uma grande evolução para a dinâmica entre Estado e Economia, porque garantiu mais uma vez que os direitos individuais fossem respeitados diante dos desmandos e obscuridades que impostos cumulativos sobre o consumo ocasionaram durante a história.

A neutralidade do imposto só pode ser alcançada com o total respeito a regra da não-cumulatividade e cada medida que a restringe atenta contra todos os seus benefícios que foram elencados nesse trabalho. Fato esse que pode resultar em mais um atraso ao desenvolvimento econômico brasileiro.

As exonerações tributárias operam uma importante influência sobre o sistema da não-cumulatividade, de forma a afetar a sua efetividade, assim como outras questões tais quais o regime de créditos físicos, que cada vez mais dificilmente se justificam em nosso sistema tributário.

Esse trabalho se propôs, então, a analisar essa questão sobre um ponto de vista ainda pouco explorado pela doutrina tributária brasileira, isto é, sob a ótica da teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy.

Nesse contexto foram levantadas as seguintes questões:

1. A teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy, a qual faz profundo estudo quanto as normas jurídicas e, em especial, de direitos fundamentais. As quais, segundo Robert Alexy, são divisíveis em regras e princípios, de acordo com um critério qualitativo de diferenciação. Essa teoria apresenta como um de seus fundamentos a dinâmica de regras e princípios quando em conflito ou colisão, ponto este que tem maior pertinência à presente monografia.
2. O estudo da não-cumulatividade de forma ampla o suficiente, para dar base ao estudo dos problemas em que essa é parte. Assim, discorreu-se sobre o direito ao crédito, a diferença entre a não-cumulatividade do IPI e do ICMS e o caráter de princípio ou de regra da norma da não cumulatividade do IPI.

3. Sobre exonerações tributárias, representadas pelas imunidades, isenções, não-incidências e alíquotas zero, objetivou-se explicar tudo o conteúdo necessário, para que fosse examinada o conflito entre estas e a não-cumulatividade. Os quatro tipos de exonerações tributárias, quando inseridas em uma etapa da cadeia de produção de qualquer produto, interferem no sistema de compensação instituído pelo art. 153, § 3º, II, da CF, o qual determina que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, questão central deste trabalho.

4. O conflito entre não-cumulatividade e exonerações tributárias foi detalhadamente examinado. Esse ponto do trabalho tratou de balizar a noção que a doutrina e a jurisprudência sustentam quanto ao conflito dos institutos perquiridos. Partiu-se da doutrina até as mudanças na jurisprudência, para chegar ao que hoje é entendido pelo STF e, conseqüentemente, aplicado nos demais tribunais brasileiros.

Esses foram os aspectos principais, que serviram de caminho para a produção desta monografia. Agora, é preciso que se aponte as conclusões que se chegou com base na pesquisa orientada por essas balizas:

1. A regra da não-cumulatividade tem a sua origem atribuída ao surgimento do IVA, na França. Ocorre que, como apontado neste estudo, o desenvolvimento do IVA e, conjuntamente, o da não-cumulatividade não se deu por meio somente de contribuições francesas, mas sim também de outros países, principalmente Estados Unidos e Alemanha. Isso não afasta o crédito francês quanto a engenhosidade de, com base na teoria desenvolvida em outros países, conjugá-las na formação de um imposto que foi modelo para todos os membros da União Europeia.

2. A não-cumulatividade, enquanto norma jurídica, trata-se de uma regra e não de um princípio. A não-cumulatividade deve ser classificada como regra, porque ela não admite um juízo de ponderação quando em conflito com outras normas. Uma regra ou é realizada, ou não. A não-cumulatividade ou é realizada, ou não. Não cabe discutir se ela pode ser realizada na medida das possibilidades fáticas ou jurídicas, tal como um princípio, que para tanto as providências que o realizam precisam serem submetidas a um exame de adequação e necessidade para avaliar a medida em que ele será realizado diante das condições fáticas. O exame de proporcionalidade, que equivale à ponderação, é aquele ao qual as providências

tomadas para a realização de um princípio, após o exame da adequação e da necessidade, são submetidas, para determinar a sua realização diante das possibilidades jurídicas.

3. As imunidades tributárias devem ser entendidas como disposições constitucionais que conjuntamente com outras disposições compõem um grupo de disposições do qual se estrai a norma de competência tributária. Dessarte, não se pode dizer que elas mutilam a competência para instituir tributos em determinadas hipóteses.

4. Isenções tributárias, de forma semelhante às imunidades, também não devem ser compreendidas como normas que mutilam a norma de incidência, mas sim como disposições de lei que juntamente com a outras disposições compreendem um corpo de disposições do qual se depreende a norma de incidência.

5. A não-incidência é gênero do qual são espécies a isenção, a imunidade e a não-incidência em sentido estrito, pois isenção e imunidade são previsões legais e constitucionais, respectivamente, que juntamente com demais disposições sobre incidência e competência para instituir tributo, respectivamente, dão base para as normas de incidência e competência, as quais não são mutiladas pela disposição isentiva ou imunizadora e, dessa forma, definem o campo de incidência e competência da norma, relegando certos produtos e atividades ao campo da não incidência.

6. A não-incidência *stricto sensu* existe quando determinada conduta ou produto encontra-se dentro do campo de competência de um dos entes políticos para instituir tributo e o legislador escolhe não criar esse tributo, ou quando simplesmente a Constituição omitiu-se sobre a tributação quanto à essa conduta ou produto, de maneira que nem conferiu competência a um ente político para instituí-lo, nem se manifestou expressamente por meio de uma imunidade.

7. Alíquota zero é instituto que não afasta a incidência do tributo, mas que, após a incidência, durante o cálculo do montante do tributo devido, a alíquota é reduzida ao valor de zero. Dessarte, mesmo que haja a incidência do tributo e a formação da obrigação tributária, ela não criará ônus quanto àquela situação ou bem.

8. O conflito entre a regra da não-cumulatividade e as exonerações tributárias ocorre com a interferência destas na sistemática daquela, algo que não só afeta esse sistema mas também, se não tomadas as medidas necessárias, impossibilita a efetividade da

norma de não-cumulatividade e torna o imposto cumulativo. Para evitar essa cumulatividade resultante da inserção de uma exoneração em uma das etapas da cadeia de industrialização de um produto foram apontadas duas soluções que, por algum tempo, foram referendadas pela jurisprudência do STF.

9. A primeira é a concessão de créditos presumidos para os adquirentes dos insumos exonerados quanto ao IPI, que serviria para dar continuidade ao sistema de compensação de tributo contra tributo instituído pela constituição. A segunda é a manutenção dos créditos tributários pelo alienante de produtos que são exonerados do IPI, procedimento esse que também garantiria que não houvesse cumulação do imposto por conta da exoneração interposta na cadeia em que o imposto incide.

10. A teoria dos direitos fundamentais de Robert Alexy apresenta grande importância para a análise da questão aqui proposta. O ponto fulcral diz respeito à distinção que Robert Alexy faz entre os dois tipos de normas: regras e princípios. As regras são normas que já têm definida a extensão de seu conteúdo diante das condições fáticas e jurídicas; isso significa que elas ou são válidas e são obedecidas, ou são inválidas ou excepcionadas e não são obedecidas. Já os princípios não têm ainda definida a extensão de seu conteúdo diante das condições fáticas e jurídicas, isto é, elas ainda necessitam de um exame para definir a sua extensão diante dessas condições de forma que a sua realização se dê de forma proporcional às condições do caso concreto.

11. Os princípios são mandamentos de otimização, ou seja, normas que dever ser realizadas dentro das possibilidades fáticas e jurídicas em que ela está inserida. Enquanto as regras são normas já têm o seu conteúdo definido, ou seja, as regras são mandamentos definitivos, às quais não cabe mais a submissão à um exame para a definição da extensão do seu conteúdo na medida que as condições permitirem, por isso ou são realizadas ou não são realizadas.

12. Desta ideia pode-se concluir que a não-cumulatividade e as exonerações, que também são regras, devem encontrar a solução para o seu conflito na invalidade de uma das normas ou na fixação de uma exceção. Essa solução deve respeitar a supremacia da CF sobre as demais Leis e, assim, garantir a plena realização da não-cumulatividade em detrimento das exonerações de natureza infraconstitucional. Somente a imunidade, que foi instituída pelo constituinte, de forma expressa, é capaz de excepcionar a regra da não-cumulatividade.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Luís Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade*. Revista de Direito Administrativo, n. 215, 1999.
- BAINY, Alexandre Feliciano. *A seletividade em função da essencialidade no imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS)*. 2012. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A gênese do imposto sobre o valor agregado. Florianópolis: *Revista Sequência*, n. 56, 2008. p. 246.
- BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 abr. 2015.
- _____. Supremo Tribunal Federal. Brasil, Recurso Extraordinário n. 385.091, julgado em 08/2013. Relator Min. Dias Toffoli. Disponível em: < www.stf.jus.br > Acesso em: 07 de maio de 2015.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. ver. ampl. e atualizada. São Paulo: Malheiro, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 24^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 468.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Princípio da tributação na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (Org.) et al. *Não-cumulatividade tributária*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 197.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MOREIRA, André Mendes. *O direito ao crédito do IPI nas operações isentas, não-tributadas ou sujeitas à alíquota zero e a atual jurisprudência do STF*. In: IX Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2012. Sistema Tributário Nacional e a estabilidade da Federação brasileira. São Paulo: Noeses, 2012. v. 1. p. 21-40.

_____. *Não-cumulatividade tributária na constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-graduação em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

RAMOS FILHO, Túlio Marcantônio. *O direito fundamental à compensação de créditos no imposto sobre circulação de mercadorias e de serviços em face da não-cumulatividade tributária*. Porto Alegre: PUC-RS, 2008. p. 33.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Virgílio Afonso da. *Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção*. Revista latino-americana de estudos constitucionais, n. 1, p. 607-630, 2003.

_____. *O proporcional e o razoável*. Revista dos tribunais, São Paulo, n. 798, p. 23-50, 2002.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 35. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2012.